

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE

Právnická fakulta

Katedra finančního práva a finanční vědy

**ZAJIŠTĚNÍ DANÍ S DŮRAZEM NA INSTITUT
NESPOLEHLIVÉHO PLÁTCE**

**SECURING TAXES WITH EMPHASIS ON
THE INSTITUTE OF THE UNRELIABLE
PAYER**

Rigorózní práce

Mgr. Klára Obrová

Konzultant: prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Místo a datum uzavření rukopisu: Praha, 12.srpna 2016

Prohlášení

Prohlašuji, že jsem předkládanou rigorózní práci vypracovala samostatně za použití zdrojů a literatury v ní uvedených a že tato práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 12.srpna 2016

Mgr. Klára Obrová

Poděkování

Tímto bych ráda poděkovala prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc. za cenné rady poskytnuté při konzultacích nad touto prací.

Zároveň bych ráda poděkovala všem blízkým, přátelům a celé rodině za podporu projevovanou nejen během psaní této práce, ale během celého vysokoškolského studia.

1. Obsah

1. Obsah	4
2. Úvod.....	7
3. Placení a vymáhání daní.....	10
3.1 Daně a jejich správa	10
3.1.1 Pojem daně	10
3.1.2 Správa daní.....	11
3.1.3 Soustava daní v ČR	12
3.1.4 Daň z přidané hodnoty	13
3.2 Evidence, placení a vybírání daní	25
3.2.1 Evidence daní	25
3.2.2 Vybírání daní.....	25
3.2.3 Placení daní	26
3.3 Co dělat, když dobrovolné placení daní nefunguje aneb vymáhání daní.....	30
3.4 Spolupráce v oblasti daňové správy v EU a v oblasti vymáhání pohledávek	31
4. Nástroje zajištění daní	33
4.1 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň.....	34
4.2 Zástavní právo	41
4.2.1 Vznik zástavního práva	41
4.2.2 Zástava	42
4.2.3 Změna zástavního práva, uvolnění zástavy, zákaz zřízení zástavního práva..	43
4.2.4 Výkon zástavního práva	44
4.2.5 Zánik zástavního práva.....	45
4.3 Ručení a finanční záruka	47
4.3.1 Zákonné ručení	47
4.3.2 Druhy zákonného ručení	47
4.3.3 Zajištění daně ručením – dobrovolné ručení	48
4.3.4 Finanční záruka	48

4.3.5	Proces zajištění daně v případě ručení	49
4.3.6	Ručení odběratele za DPH	52
4.4	Zálohy na daň	60
5.	Daňová exekuce.....	62
5.1	Základní pojmy daňové exekuce.....	62
5.2	Proces daňové exekuce.....	64
5.2.1	Daňová exekuce provedená srážkami ze mzdy	65
5.2.2	Daňová exekuce provedená příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb.....	66
5.2.3	Daňová exekuce provedená příkázáním jiné peněžitě pohledávky	67
5.2.4	Daňová exekuce provedená postižením jiných majetkových práv	67
5.2.5	Daňová exekuce provedená prodejem movitých a nemovitých věcí	67
5.3	Vyloučení majetku z daňové exekuce	70
5.4	Odklad a zastavení daňové exekuce	71
5.5	Exekuční náklady	72
5.6	Kdy se promlčuje právo vymáhat daňový nedoplatek?	73
6.	Institut nespolehlivého plátce.....	74
6.1	Legislativní proces a související diskuze. Cíle zavedení institutu.	74
6.2	Vymezení institutu	77
6.2.1	Definice nespolehlivého plátce	78
6.2.2	Rozhodnutí o nespolehlivosti plátce	84
6.2.3	Zveřejnění statusu nespolehlivého plátce.....	86
6.2.4	Změna statusu nespolehlivého plátce	89
6.3	Ručení za nespolehlivého plátce	91
6.4	Stížnost k Evropské komisi	92
6.5	Dopady zavedení institutu na jednotlivé subjekty	97
6.5.1	Dopady na nespolehlivé plátce.....	98
6.5.2	Dopady na ostatní podnikatele	99
6.6	Odpovědnost za škodu způsobenou nesprávným označením subjektu jako nespolehlivého plátce.....	101
6.6.1	Opravné prostředky proti rozhodnutí o nespolehlivosti plátce	101

6.6.2	Odpovědnost za škodu způsobenou nesprávným označením subjektu jako nespolehlivého plátce.....	102
6.7	Aktuální dění - Institut nespolehlivé osoby	108
7.	Závěr.....	115
8.	Seznam použitých zkratk.....	118
9.	Seznam použité literatury.....	120
10.	Abstrakt / Shrnutí.....	127
11.	Abstract / Resumé	128
12.	Klíčová slova / Keywords.....	129

2. Úvod

Zajištění daní je v rámci finančního práva oblastí, která má nejen bohatou historii, ale také je na ni v posledních letech kladen nemalý důraz. Dle údajů Ministerstva financí ČR činily nedoplatky na daních za rok 2014 sumu ve výši 110 604 mil. Kč,¹ celková výše daňových úniků v rámci Evropské unie pak bývá odhadována na 1 bilion EUR ročně.² Není tedy jistě překvapením, že světlo světa spatřují nové zajišťovací instituty a ty staré se novelizují, aby byla zajištěna účinnější vymahatelnost daňových dluhů. Daňové zajišťovací instituty jsou specifické už svým postavením – jako instituty sloužící veřejné moci k vymáhání daňových nedoplatků, tedy fakticky dluhů vůči státu, mají oproti soukromoprávním zajišťovacím institutům privilegované postavení. Státní moc by již ze své podstaty měla mít dostatek síly na vymození jejich pohledávek a z logiky věci by tedy mělo platit, že instituty sloužící k vymáhání daní budou fungovat bezproblémově, rychle, efektivně a efektně. Alespoň ve srovnání s instituty soukromoprávními. Ne vždy tomu ale tak musí být, ne všechny zajišťovací instituty fungují stoprocentně, a to i přes detailní zákonnou úpravu. Jak je to možné? Jaké instituty zajištění daní tedy známe? Jaká je jejich historie a jak fungují dnes? Jsou efektivním, či nefungujícím způsobem vymáhání daňových nedoplatků?

Pokud daně jako takové vyvolávají vášnivé diskuze, o prostředcích jejich vymáhání to platí dvojnásobně. A na pomyslný piedestal kritiky pak byl postaven poměrně nový institut nespolehlivého plátce. Institut nespolehlivého plátce byl do českého právního řádu zaveden novelou zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, účinnou od 01.01.2013. Je to jeden z dalších zajišťovacích daňových institutů, od něhož si zákonodárce sliboval zvýšení efektivity vymáhání daňových nedoplatků, v tomto případě nedoplatků na dani z přidané hodnoty. Přesto, že tento institut funguje v našem právním řádu už více než 3 roky, mnoho se o něm nedočteme, a to ani v odborných

¹ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2014 [online]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>

² NERUDOVI, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Daňová řada. str. 159. ISBN 978-80-7478-626-6.

článcích či literatuře, ani v judikatuře. Po bouřlivé diskuzi, která zavedení tohoto institutu provázela, jakoby se po něm slehla zem. Funguje vůbec? A jak? Kolik podnikatelů se už stalo „nespolehlivými plátcí“? A jaký to mělo, má a může mít dopad na jejich podnikání? Postihuje tento institut skutečně pouze daňové neplatiče nebo je to jen další neefektivní legislativní paskvil, který přinesl pouze více papírování a žádný užitek?

Tato práce si klade za cíl shrnout fungující daňové zajišťovací instituty, které český právní řád upravuje a především detailněji rozebrat institut nespolehlivého plátce daně z přidané hodnoty. Práce je rozdělena do dvou navazujících bloků. V prvním z nich se široce věnuji obecné problematice daní a vzhledem k tématu této práce se zaměřím na daň z přidané hodnoty. Následuje výklad o placení a vymáhání daní, dále se věnuji jednotlivým nástrojům zajištění daní, v první části blíže rozebírám ručení za DPH. Zkoumám historii zajišťovacích institutů, jejich vývoj a pokouším se přinést ucelený přehled s komentáři k jejich praktickému použití a využívání. Závěrem stručně rozeberu základy daňové exekuce. V druhé části práce se podrobněji věnuji specifickému zajišťovacímu institutu – institutu nespolehlivého plátce. Předně se zaměřím na jeho zákonodárcem zamýšlené cíle, proklamované před jeho zavedením a jeho vymezení. Srovnám tento počáteční stav s aktuálním stavem, zkoumám tedy, kolik subjektů se již stalo nespolehlivými plátcí a jakých výsledků bylo díky tomuto institutu dosaženo. Proberu pozitivní i negativní dopady zavedení tohoto institutu zejména na jednotlivé zúčastněné subjekty, tedy na správce daně, na samotné nespolehlivé plátce a také na ostatní podnikatele, kteří se sice nespolehlivými plátcí nestali, ale tento institut by je mohl ovlivnit. Samostatnou kapitolou pak je zkoumání institut nespolehlivého plátce z hlediska evropského práva a rozbor stížnosti podané k Evropské komisi, týkající se novely zákona, která institut nespolehlivého plátce do českého právního řádu zavedla. V neposlední řadě se v této části věnuji připravované novele ZDPH, která by měla institut nespolehlivého plátce novelizovat a zároveň by měla do českého právního řádu zavést institut nespolehlivé osoby. Svou práci ukončím úvahou nad možnou odpovědností státu za škodu způsobenou nesprávným označením subjektu jako nespolehlivého plátce.

Z použitých metod budu aplikovat zejména metodu rešeršní, popisnou a komparativní. Jako zdroje v této práci budou použity zejména odborné českojazyčné publikace, komentáře k předmětným předpisům, knihy, články odborných i jiných periodik, odpovídající legislativa a judikatura.

3. Placení a vymáhání daní

3.1 *Daně a jejich správa*

3.1.1 Pojem daně

Daně jsou staré jako historie sama. Vznikaly a vyvíjely se jako důsledek vzniku státoprávních celků a sloužily a slouží jako jeden z finančněprávních nástrojů jejich fungování. Obecně jsou daně určitým peněžním plněním, které je stanovené obecně závazným právním předpisem z vůle státu, a to k získávání finančních prostředků k jeho fungování a zajištění celospolečenských a státních potřeb. Z této generální definice vyplývá, že daně jsou pro hospodaření státu zcela zásadní, a právě proto je vybírání a vymáhání daní zajištěno právními instituty. Typickým znakem daní je jejich nenávratnost, neekvivalentnost a také velmi často pravidelnost (opakující se plnění). Za plnění jednotlivce do státního rozpočtu nazývané jako daň totiž tomuto jednotlivci obecně nenáleží žádná ekvivalentní služba či statek, ale stát sám z veřejných rozpočtů daně alokuje dle svého uvážení bez ohledu na to, zda konkrétní jedinec dostane za svou poskytnou daň ekvivalentní protiplnění.³ Daňový řád definuje daň jako peněžité plnění, které zákon označí jako daň, clo, nebo poplatek, nebo jakékoliv peněžité plnění, pokud DŘ stanoví, že se při jeho správě postupuje právě podle tohoto zákona, či peněžité plnění v rámci dělené správy. Daňový řád dále stanoví, že daní se rozumí také daňový odpočet, daňová ztráta nebo jiný způsob zdanění a také příslušenství daně. Příslušenstvím daně jsou poté úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo se řídí podle daňového zákona.⁴

Tímto se volně dostáváme k základním funkcím daní. V souvislosti s výše zmíněnou alokací daní, tedy redistribucí peněžních prostředků získaných výběrem daní na zabezpečení veřejných statků, můžeme dále definovat funkci akumulární, tedy shromažďování a odčerpávání části důchodů právnických a fyzických osob do veřejných rozpočtů. Další obdobnou funkcí daní je funkce redistribuční, která popisuje spravedlivé rozdělení daní na pokrytí potřeb státu. O stabilizační funkci daní se hovoří

³ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. Vysokoškolské právníké učebnice. str. 87 – 98. ISBN 978-80-7201-745-4.

⁴ Srovnej § 2 DŘ.

především v souvislosti s ekonomickými krizemi. Smyslem této funkce je na jednu stranu poskytnout státu dostatečné množství finančních prostředků na pokrytí určitých ekonomických výkyvů, ale zároveň ponechat ekonomickým subjektům dostatek peněz k investování, a tedy k udržení optimální výše poptávky. V neposlední řadě nelze zapomenout na funkci sociální, které vychází z premisy, že daně by měly být stanoveny v závislosti na sociálních poměrech (zde mluvíme především o daních stanovených fyzickým osobám).⁵

3.1.2 Správa daní

Správou daní Daňový řád rozumí postup, jehož cílem je správné zajištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Daňový řád je primárním legislativním předpisem, který správu daní upravuje, stanovuje hranice výkonu správy daní, včetně úpravy procesních postupů orgánů spravujících daně a dalších osob a orgánů zúčastněných na projednávání a rozhodování ve věcech daní. V rámci správy daní se pak nejčastěji setkáme s daňovým řízením a daňovým exekucním řízením, přičemž obě tato řízení jsou popsána dále v této práci.⁶ Pokud hovoříme o správě daní, je také nutné vymezit, kdo ji vykonává, a tímto vykonavatelem je správce daně. Správce daně je správní, nebo jiný státní orgán, kterému je v rámci správy daní svěřena zákonem daná pravomoc. Jeho úkolem je naplnit účel správy daní, tedy zajistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu. Správce daně je reprezentován úředními osobami, a to především orgány Finanční správy České republiky a Celní správy České republiky.⁷

Pro celou správu daní, tedy i pro úkony a postupy konané mimo řízení, Daňový řád stanovuje tyto základní zásady:⁸

- zásada zákonnosti;
- zásada zákazu zneužití pravomoci správního uvážení (zásada legální licence);

⁵ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. Vysokoškolské právnické učebnice. str. 98 – 104. ISBN 978-80-7201-745-4.

⁶ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnické učebnice. str. 55 – 58. ISBN 978-80-7400-440-7.

⁷ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. Učebnice Právnické fakulty MU. str. 17 – 19. ISBN 978-80-210-7746-1.

⁸ Srovnej § 5 - § 9 DŘ.

- zásada přiměřenosti (proporcionality);
- zásada procesní rovnosti;
- zásada součinnosti;
- zásada poučovací;
- zásada vstřícnosti a slušnosti;
- zásada rychlosti řízení;
- zásada hospodárnosti a procesní ekonomie;
- zásada volného hodnocení důkazů;
- zásada legitimního očekávání;
- zásada materiální pravdy;
- zásada neveřejnosti;
- zásada oficiality a zásada vyhledávací;
- zásada týkající se rozsahu oprávnění správce daně ke shromažďování údajů při správě daní.⁹

3.1.3 Soustava daní v ČR¹⁰

Daňová soustava, tedy aktuální souhrn daní vybíraných v České republice, je v současné době tvořena následujícími daněmi:

- daně z příjmů:
 - daň z příjmů fyzických osob;
 - daň z příjmů právnických osob;
 - daň z nemovitých věcí (tvořená daní z pozemků a daní ze staveb a jednotek);
 - silniční daň;

⁹ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právníké učebnice. str. 258 – 261. ISBN 978-80-7400-440-7.

¹⁰ K výkladu o soustavě daní dále pojmově patří výklad o soustavě poplatků a dalších veřejnoprávních povinných plateb daňového charakteru. Kromě daní tedy do soustavy těchto povinných plateb dále dle Radvana a Bakeše patří a) poplatky: místní poplatky (poplatek ze psů, poplatek za lázeňský nebo rekreační pobyt), poplatek za užívání veřejného prostranství, poplatek ze vstupného, poplatek z ubytovací kapacity, poplatek za povolení k vjezdu motorových vozidel do vybraných míst a částí města, poplatek za provoz systému shromažďování, sběru, přepravy, třídění, využívání a odstraňování komunálních odpadů, poplatek za zhodnocení stavebního pozemku možností jeho připojení na stavbu vodovodu nebo kanalizace); správní poplatky; soudní poplatky; zvláštní dávky poplatkového charakteru stojící mimo katalog správních poplatků (např. ve spojitosti s užíváním dálnic a silnic); zvláštní dávky poplatkového charakteru, tzv. ekologické poplatky spojené s ochranou životního prostředí; b) cla; c) odvody; d) pojistné.

- daň z nabytí nemovitých věcí;
- daň z přidané hodnoty;
- spotřební daně:
 - daň z minerální olejů;
 - daň z lihu;
 - daň z piva;
 - daň z vína a z meziproduktů;
 - daň z tabákových výrobků;
 - daň ze surového tabáku;
- tzv. daně energetické (ekologické):
 - daň ze zemního plynu a některých dalších plynů;
 - daň z pevných paliv;
 - daň z elektřiny;
- daň z hazardních her.^{11, 12}

3.1.4 Daň z přidané hodnoty

Vzhledem ke stěžejnímu tématu této práce, tedy institutu nespolehlivého plátce Daně z přidané hodnoty (dále také jen „DPH“), je dle mého názoru v této části vhodné blíže definovat a popsat daň z přidané hodnoty.

Daň z přidané hodnoty je stavebním kamenem systému nepřímého zdanění v České republice a je zde uplatňována od roku 1993. Tato daň je přitom jednou z historicky nejmladších daní, poprvé byla zavedena ve státě Michigan (USA) v roce 1953, v Evropě poté v roce 1954 ve Francii. Daň z přidané hodnoty je z hlediska legislativního v rámci EU plně harmonizována, s výjimkou daňových sazeb. Nejvýznamnější předpisem EU je Směrnice Rady 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané

¹¹ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnícké učebnice. str. 163 – 166. ISBN 978-80-7400-440-7.

¹² RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. Učebnice Právnícké fakulty MU. str. 23 - 24. ISBN 978-80-210-7746-1.

hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace. V ČR je poté daň z přidané hodnoty upravena zákonem č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty.¹³

3.1.4.1 Charakteristické znaky DPH

DPH je daní nepřímou, spotřební univerzální a v ČR je doplněna dalšími selektivními spotřebními daněmi, jejichž přehled je uveden výše. Univerzálnost (neutrálnost) této daně spočívá v tom, že se daň vztahuje na všechny podnikatelské aktivity (s výjimkou osvobozených činností) a všechny podnikatelské subjekty (registrované jako plátcí DPH) a tím pro všechny formy podnikání vytváří z hlediska zdanění stejné podmínky. Nepřímost DPH se poté vyznačuje tím, že nositelé daňového břemene, kteří vystupují jako koneční spotřebitelé (např. kupující, odběratelé, apod.) jsou sice zatíženi daňovou povinností, ale neodvádí ji do veřejného rozpočtu přímo, nýbrž prostřednictvím registrovaných plátců DPH, kteří jsou povinni daň vybrat a odvést (dodavatelé). Dalším typickým znakem DPH je mnohofázovost, což znamená, že tato daň se vyskytuje ve všech fázích obratu, ať už se jedná o získání surovin, výrobu, distribuci, odbyt, dovoz či konečnou konzumaci. Daň z přidané hodnoty se tedy vytváří všude tam, kde se na výrobku vytváří přidaná hodnota, a ta také představuje předmět zdanění. Celkovou daň poté zaplatí poslední odběratel (kupující, objednatel, apod.), přičemž k výběru daně dochází postupně v jednotlivých fázích postupu výroby a odbytu či poskytnutí služby. Plátce daně má poté nárok odpočítat si od své daňové povinnosti tu částku daně, kterou zaplatil svým dodavatelům jako úhradu na vstupu. DPH tedy zatěžuje pouze tu část hodnoty výrobku či služby, kterou výrobce či obchodník přidal k ceně výrobku či služby získané z předchozího výrobního procesu, nebo distribučního stupně, proto je tedy někdy DPH také nazývána daní „čistou“. Konečný spotřebitel nese daňové břemeno bez nároku na odpočet daně z přidané hodnoty na vstupu. Plátce daně si může odpočítat daň zaplacenou na vstupu při nákupu zboží a tato částka prakticky pro jeho dodavatele tvoří daňovou povinnost. V rámci DPH se realizuje odpočet, což znamená, že do veřejného rozpočtu se odvede jen saldo daně zaplacené na vstupu a daně uplatněné na výstupu. Daňová povinnost je poté rozdílem mezi sumou daně na

¹³ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právníké učebnice. str. 169 – 183. ISBN 978-80-7400-440-7.

výstupu a tzv. odpočtem daně. Je-li tento rozdíl kladný, jedná se o vlastní daňovou povinnost, kterou je subjekt povinen odvést státu. Je-li záporný, vznikne plátcí přeplatek na dani, tzv. nadměrný odpočet.¹⁴

3.1.4.2 Předmět daně

Předmětem daně dle § 2 ZDPH je:

- dodání zboží za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku¹⁵;
- poskytnutí služby za úplatu osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku;
- pořízení zboží z jiného členského státu za úplatu uskutečněné v tuzemsku osobou povinnou k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti nebo právnickou osobou nepovinnou k dani;
- pořízení nového dopravního prostředku z jiného členského státu za úplatu osobou nepovinnou k dani;
- dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku.

Zdanitelné plnění je přitom takové plnění, které je předmětem daně, tedy kdy plátcí daně vzniká povinnost daň přiznat a odvést daň na výstupu a zároveň toto plnění není od daně osvobozeno. Osvobozené plnění je takové plnění, které svou náplní splňuje definici předmětu daně, ale plátcé není povinen z něj odvést daň, tedy uplatnit daň na výstupu. Obecně jsou osvobozena taková plnění, u nichž nelze stanovit výši základu daně a poté výslednou daň, anebo taková plnění, která jsou částečně dotována ze státního rozpočtu a rozpočtu územních samosprávných celků, případně činnosti celospolečensky prospěšné. Osvobozená plnění lze rozřadit do dvou skupin, a to podle toho, zda při nich vzniká nárok na odpočet daně, či ne.¹⁶

¹⁴ Tamtéž.

¹⁵ Pro účely DPH se dle § 3 ZDPH a) tuzemskem rozumí Česká republika, b) členským státem území členského státu Evropské unie s výjimkou jeho území, na které se nevztahuje Smlouva o Evropské unii a Smlouva o fungování Evropské unie, c) jiným členským státem členský stát s výjimkou tuzemska, d) třetí zemí území mimo území Evropské unie, d) územím Evropské unie souhrn území členských států.

¹⁶ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právníké učebnice. str. 169 – 183. ISBN 978-80-7400-440-7.

- Plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně:
 - základní poštovní služby a dodání poštovních známek;
 - rozhlasové a televizní vysílání;
 - finanční činnost;
 - penzijní činnosti;
 - pojišťovací činnosti;
 - dodání a nájem vybraných nemovitých věcí;
 - výchova a vzdělávání;
 - zdravotní služby a dodání zdravotního zboží;
 - sociální pomoc;
 - provozování loterií a jiných podobných her a další.¹⁷

Přestože u výše stanovených plnění nevzniká pláti nárok na odpočet daně, je povinen přiznat uskutečnění těchto plnění ke dni jejich uskutečnění, nebo ke dni přijetí platby, a to k tomu dni, který nastane dříve. Dále je plátce povinen plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat tato plnění.¹⁸

- Plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně:
 - dodání zboží do jiného členského státu;
 - pořízení zboží z jiného členského státu;
 - vývoz a dovoz zboží
 - poskytnutí služby do třetí země;
 - přeprava a služby přímo vázané na vývoz a dovoz zboží;
 - přeprava osob;
 - dovoz zboží v osobních zavazadlech cestujícího nebo člena posádky letadla a dovoz pohonných hmot cestujícím;
 - dovoz zboží, které je přepraveno ze třetí země, a ukončení odeslání nebo přepravy tohoto zboží je v jiném členském státě a dodání tohoto zboží do jiného členského státu je osvobozeno od daně;

¹⁷ Tamtéž.

¹⁸ Tamtéž.

- osvobození ve zvláštních případech.¹⁹

Odpočtem DPH se rozumí daň na vstupu u přijatých zdanitelných plnění, u kterých vznikl plátcí DPH nárok na odpočet daně, přičemž tento odpočet si plátce daně musel uplatnit v daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období a zároveň přijatá zdanitelná plnění musel použít pro uskutečnění své ekonomické činnosti. Pokud plátce daně použije přijatá zdanitelná plnění také pro jiné účely, je oprávněn uplatnit si nárok na odpočet daně jen částečně, bude se jednat o tzv. odpočet daně v částečné výši. Uplatnit odpočet daně si plátce daně může v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti zakládající daňovou povinnost přiznat. Odpočet daně je tedy daň na vstupu popřípadě krácená dle ZDPH. Daň na vstupu je uplatněná daň na předmětu daně, daň na výstupu je poté daň uplatněná plátcem za zdanitelné plnění nebo z přijaté úplaty vztahující se k tomuto plnění. Vlastní daňovou povinností poté rozumíme takovou daňovou povinnost, kdy daň na výstupu převyšuje odpočet daně za zdaňovací období, opakem je nadměrný odpočet.²⁰

3.1.4.3 Stanovení daně

Základem DPH je vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění, a to včetně částky na úhradu spotřební daně od osoby, pro kterou je zdanitelné plnění uskutečněno, případně od třetí osoby, bez daně za toto zdanitelné plnění. Základ daně v případě přijetí úplaty před uskutečněním zdanitelného plnění je částka přijaté úplaty snižena o daň. Základ daně také dále zahrnuje:

- jiné daně (např. spotřební daň, daň z elektřiny, daň ze zemního plynu, daň z pevných paliv, aj.), dávky nebo poplatky, či cla;
- dotace k ceně;
- vedlejší výdaje (např. náklady na balení, přepravu, pojištění a provize), které jsou účtovány osobě, pro kterou je uskutečňováno zdanitelné plnění;
- při poskytnutí služby také materiál přímo související s poskytnutou službou;

¹⁹ Tamtéž.

²⁰ Tamtéž.

- při poskytnutí stavebních a montážních prací také konstrukce, materiál, stroje, zařízení, které se do stavby jako její součást montážními nebo stavebními pracemi zabudují, nebo zamontují.^{21, 22}

Sazba daně z přidané hodnoty je poměrná, lineární a diferencovaná a má dvě úrovně, základní a sníženou. Zboží je všeobecně zatíženo základní sazbou, pouze na některé zboží specifikované v ZDPH je uplatněna snížená sazba, přičemž u služeb toto pravidlo platí obdobně. Pro přesné určení, zda je zdanitelné plnění správně podřazeno pod základní, či sníženou sazbu daně, je možné využít závazného posouzení správce daně. Aktuální základní sazba DPH je v ČR 21%, snížená 15%. Nově platí od 1.1.2015 třetí sazba, tedy druhá snížená, a to 10 % na léky, knihy a kojeneckou výživu.²³

Daň z přidané hodnoty se, zjednodušeně řečeno, vypočte jako součin základu daně a sazby daně. Cena včetně daně se poté vypočte jako součet základu daně a vypočtené daně.²⁴

3.1.4.4 Daňové subjekty

Osobou povinnou k dani je fyzická nebo právnická osob, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti, pokud Zákon o dani z přidané hodnoty nestanoví jinak. Osobou povinnou k dani je pak také právnická osoba, která nebyla primárně založena či zřízena za účelem podnikání, ale ekonomickou činnost uskutečňuje. Ekonomická činnost je pak dále Zákonem o dani z přidané hodnoty definována jako činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně důlní činnosti a zemědělské výroby a soustavné činnosti vykonávané podle zvláštních právních předpisů, zejména nezávislé činnosti vědecké, literární, umělecké, výchovatelské nebo učitelů, jakožto i nezávislé činnosti učitelů, právníků, inženýrů, architektů, dentistů a účetních znalců. Za ekonomickou činnost se také považuje využití hmotného a

²¹ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. Učebnice Právnické fakulty MU. str. 76 – 82. ISBN 978-80-210-7746-1.

²² BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnické učebnice. str. 169 – 183. ISBN 978-80-7400-440-7.

²³ Tamtéž.

²⁴ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. Učebnice Právnické fakulty MU. str. 76 – 82. ISBN 978-80-210-7746-1.

nehmotného majetku za účelem získávání příjmů, pokud je tento majetek využíván soustavně. Zákon také definuje, co není samostatně uskutečňovanou ekonomickou činností. Je to činnost zaměstnanců nebo jiných osob, kteří mají uzavřenou smlouvu se zaměstnavatelem, na základě níž vznikne mezi zaměstnavatelem a zaměstnancem pracovněprávní vztah, případně činnosti osob, které jsou zdaňovány jako příjmy ze závislé činnosti.²⁵

Osoba osvobozená od uplatňování daně je osoba povinná k dani se sídlem, místem podnikání nebo provozovnou v tuzemsku v případě, že její obrat nepřesáhne za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč. Obratem se podle ZDPH rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění, jimiž jsou dodání zboží a poskytnutí služby, s místem plnění v tuzemsku, jde-li o úplaty za a) zdanitelná plnění, b) plnění osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně, nebo c) plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, jestliže nejsou doplňkovou činností uskutečňovanou příležitostně. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje dlouhodobého majetku.²⁶

Plátcem daně se mohou stát pouze osoby povinné k dani, a to buď ze zákona, pokud naplní podmínky stanovené ZDPH, případně na základě dobrovolné registrace. Ze zákona se plátcem daně stane taková osoba povinná k dani se sídlem v tuzemsku, jejíž obrat za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců přesáhne 1 mil. Kč, a to od prvního dne druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém překročila výše stanovený obrat.²⁷ Plátce daně je povinen pro účely kontroly daňové povinnosti vystavit daňový doklad za každé zdanitelné plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně. Na základě tohoto dokladu je poté možné odpočet daně uplatnit.²⁸

²⁵ Srovnej § 5 odst. 1 a 2 ZDPH.

²⁶ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnícké učebnice. str. 169 – 183. ISBN 978-80-7400-440-7.

²⁷ Srovnej § 6 ZDPH.

²⁸ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnícké učebnice. str. 169 – 183. ISBN 978-80-7400-440-7.

Registrace plátce. Osoba povinná k dani, která se stane plátcem daně je povinna se zaregistrovat k dani z přidané hodnoty, a to do 15 dnů po skončení kalendářního měsíce, ve kterém jeho obrat překročil výše uvedený limit.²⁹

Dobrovolná registrace plátce je poté v ZDPH upravena poněkud vágně a není tedy náhodou, že v praxi způsobuje řadu obtíží. Přihlášku k registraci totiž může podat jak osoba povinná k dani se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která uskutečňuje nebo bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně, tak osoba povinná k dani která sídlo ani provozovnu v tuzemsku nemá, ale bude uskutečňovat plnění s nárokem na odpočet daně s místem plnění v tuzemsku.³⁰ Toto velmi široce pojaté ustanovení zapříčinilo, že správce daně se v poslední době dívá na dobrovolné registrace k DPH při nejmenším s podezřením a od subjektů vyžaduje poměrně detailní informace o jejich ekonomické činnosti. Zpravidla správce daně zajímá „business plan“ subjektu, přehled oblastí, ve kterých bude subjekt provozovat ekonomickou činnost, přehled budoucích dodavatelů či předložení již vystavených faktur, apod. Samotná registrace pak může trvat i několik týdnů. Nicméně je třeba zdůraznit, že i v případě poskytnutí veškerých požadovaných informací není na dobrovolnou registraci k DPH žádný právní nárok a subjekt je tedy zcela odkázán na posouzení jeho situace správcem daně.

Zrušení registrace plátce daně může proběhnout buď z moci úřední, nebo na základě žádosti plátce. Prvně jmenovanou variantu upravuje § 106 ZDPH. Ten stanoví, že správce daně zruší registraci plátce, pokud plátce:

- přestal uskutečňovat ekonomické činnosti;
- neuskutečnil bez oznámení důvodu správci daně za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsících plnění v rámci ekonomické činnosti, nebo
- uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně.³¹

Dále správce daně zruší registraci plátce:

²⁹ Tamtéž.

³⁰ Srovnej § 94a ZDPH.

³¹ Srovnej § 106 odst. 1 ZDPH.

- který závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně, a současně:
 - jeho obrat nepřesáhl za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců 1 mil. Kč;
 - za 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců neuskutečnil zdanitelné plnění, pokud se jedná o plátce, který nemá v tuzemsku sídlo, nebo
 - je skupinou.³²

Správce daně také zruší registraci plátce, který nemá v tuzemsku sídlo ani provozovnu, pokud tento plátce v bezprostředně předcházejícím kalendářním roce neuskutečnil v tuzemsku zdanitelné plnění a plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně.³³

Dobrovolně může plátce, který má sídlo v tuzemsku a není skupinou, o zrušení registrace požádat:

- nejdříve po uplynutí 1 roku od data účinnosti registrace plátce k DPH a pokud jeho obrat nepřesáhl za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 mil. Kč a uskutečňuje pouze plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, nebo
- přestal uskutečňovat ekonomické činnosti.³⁴

Skupinou se rozumí skupina spojených osob se sídlem nebo provozovnou v tuzemsku, která je registrována k DPH jako plátce a jako taková se považuje za samostatnou osobu k dani. Pokud by některý z členů skupiny měl sídlo či provozovnu mimo tuzemsko, nebyl by součástí skupiny, přičemž každá osoba může být členem pouze jedné skupiny. Pro účely registrace skupiny určí spojené osoby, které hodlají být členy skupiny, osobu, která bude zastupujícím členem skupiny a tato osoba také přihlášku k registraci podá u místně příslušného správce daně.³⁵

³² Srovnej § 106 odst. 2 ZDPH.

³³ Srovnej § 106 odst. 4 ZDPH.

³⁴ Srovnej § 106b ZDPH.

³⁵ Srovnej § 5a a § 95a ZDPH.

Zákon o dani z přidané hodnoty dále definuje tzv. **osoby identifikované k dani**. Těmi jsou osoby povinné k dani, které nejsou plátcí, nebo právnické osoby nepovinné k dani, pokud v tuzemsku pořízují zboží z jiného členského státu, které je předmětem DPH. Přihlášku k registraci je povinná identifikovaná osoba podat do 15 dnů ode dne, ve kterém se stala identifikovanou osobou.³⁶

Ručitel. Od roku 2011 ZDPH upravuje také institut ručitele – příjemce zdanitelného plnění. Ručení za DPH je podrobněji rozebráno v následujících kapitolách této práce.

3.1.4.5 Správa daně

Správa daně z přidané hodnoty je vykonávána příslušnými správci daně, tedy místně příslušnými finančními úřady. V případě dovozu zboží je příslušným správcem daně celní úřad, který postupuje podle právních předpisů upravujících správu cla.³⁷ Zdaňovacím obdobím je obecně kalendářní měsíc, plátce daně se ovšem může rozhodnout, že zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí, a to pokud obrat plátce za předchozí kalendářní rok nepřesáhne 10 mil. Kč, není nespolehlivým plátcem a není skupinou. Plátce je povinen podat daňové přiznání výhradně v elektronické podobě, a to 25 dnů od skončení zdaňovacího období. Plátce daně je povinen daňové přiznání podat vždy, a to i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost. Vlastní daň je poté splatná ve lhůtě pro podání daňového přiznání, s výjimkou daně vyměřované v souvislosti s dovozem zboží ze třetí země, u níž splatnost daně stanovují celní předpisy.³⁸

3.1.4.6 Spolupráce v rámci EU v oblasti DPH a spotřebních daní

Spolupráce v oblasti daní v rámci EU je poměrně dobře harmonizovaná a zejména vzhledem k značnému výskytu daňových podvodů se na ni klade značný důraz.³⁹ Nicméně k úpravě oblasti DPH a spotřebních daní došlo v rámci tohoto procesu

³⁶ Srovnej § 6g a § 97 ZDPH.

³⁷ Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, jímž se vydává celní kodex.

³⁸ RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. Učebnice Právnické fakulty MU. str. 76 – 82. ISBN 978-80-210-7746-1.

³⁹ Blíže obecněji k této spolupráci pojednávám v kapitole 3.4 *Spolupráce v oblasti daňové správy v EU a v oblasti vymáhání pohledávek*.

poměrně pozdě.⁴⁰ Spolupráci v oblasti daně z přidané hodnoty upravuje nařízení Rady č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty, které ruší původní nařízení č. 1798/2003. Aktuálně platné nařízení stanovuje především základy spolupráce mezi členskými státy v oblasti správy DPH. Nařízení se zabývá především usnadněním výměny informací mezi členskými státy a prováděním kontrol plátců daně z přidané hodnoty. Nařízení také upravuje a usnadňuje přímý kontakt mezi jednotlivými úřady členských států a zakotvuje tzv. strukturovanou automatickou výměnu a automatickou výměnu informací. V obou případech jde zjednodušeně řečeno o systematické automatické sdělování předem určených informací druhému členskému státu. Dalším upraveným institutem je institut souběžných daňových kontrol, kdy se dva nebo více členských států dohodnou na souběžné kontrole identických daňových subjektů ve svých členských státech. Samozřejmostí jsou také kontroly prováděné na dožádání jiného členského státu. Dále nařízení zavádí systém EUROFISC – síť pro rychlou výměnu konkrétních informací mezi členskými státy. V této souvislosti je také třeba zmínit systém VIES (VAT Information Exchange System – Systém výměny informací o DPH), který vznikl v roce 1993 jako důsledek vytvoření jednotného trhu a zrušení hraničních kontrol zboží. Jeho úkolem je tedy primárně kontrola pohybu zboží mezi členskými státy.⁴¹

Neméně významnou je také spolupráce v oblasti správy spotřebních daní. Tato je zakotvena v nařízení Rady č. 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní a ve směrnici č. 2004/106/EC. V zásadě tyto předpisy upravují obdobné oblasti jako jsou stanovené výše, tedy především jednodušší a efektivnější výměnu informací mezi členskými státy, přímý kontakt mezi daňovými orgány a celkové usnadnění spolupráce. Navíc nařízení ukládá členským státům zřídit elektronickou databázi osob, které jsou pro účely spotřebních daní oprávněnými skladovateli, nebo registrovanými subjekty. Zavádí také povinnost zřídit tzv. ústřední kontaktní útvar pro komunikaci s jednotlivými členskými státy. Jedním z jeho úkolů je spravovat tzv. systém včasného varování, jehož

⁴⁰ Spolupráci v rámci DPH upravila až směrnice 79/1071/EEC z roku 1981.

⁴¹ NERUDOVA, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Daňová řada. str. 159 - 172. ISBN 978-80-7478-626-6.

prostřednictvím jsou výrobky podléhající spotřební dani, odesílané z jednoho členského státu do jiného, kontrolovány.⁴²

⁴² Tamtéž.

3.2 Evidence, placení a vybírání daní

3.2.1 Evidence daní

Základním předpokladem pro zajištění přehledu o vybíraných, placených, případně neuhrazených daních je vedení detailní evidence těchto skutečností. Je tedy zcela logické, že hlavu V daňového řádu nazvanou „Placení daní“ uvádí právě ustanovení o evidenci daní. Evidence daní je interní evidencí správce daně, ve které jsou shromažďovány informace o jednotlivých povinnostech daňových subjektů, tedy zejména vznik, stanovení, splnění, popřípadě zánik daňových povinností. Nelze opomenout, že součástí evidence daní je také evidence přeplatků, nedoplatků a jiných převodů v rámci evidence daní.⁴³ Tyto údaje jsou v rámci evidence daní zaznamenávány na tzv. osobních daňových účtech, jež jsou vedeny na každý druh daně odděleně a případně může být z důvodu přehlednosti i každý daný druh daně rozčleněn na několik částí, o kterých jsou vedeny samostatné osobní daňové účty.^{44, 45}

3.2.2 Vybírání daní

Vybírání daní je, a zcela jistě vždy bude, citlivým společenským tématem. Jak bylo uvedeno výše, daně vybírá stát za účelem zajištění základních celospolečenských potřeb a k realizaci jeho hospodářsko-politických cílů, přičemž daně musí být vždy stanoveny obecně závazným právním předpisem – zákonem. Tyto dva body by se daly definovat jako hospodářské a právní zdůvodnění vybírání daní, nicméně vedle nich se lze zabývat i otázkou, nakolik je vybírání daní obhajitelné z mravního (etického) hlediska. Na tu nám odpovídá několik možných teorií. Jednou z nich je teorie ekvivalentní (užitková, zájmová), která daň chápe jako určitou protihodnotu bezpečnosti, kterou stát poskytuje. Tuto teorii rozvíjí teorie asekurační (pojišťovací), která definuje, že za odnětí určitého důchodu si jednotlivec v podstatě u státu pojišťuje, že zbytek svého jmění bude moci v klidu a bezpečí užívat. Další teorií je teorie vykořisťovací (pesimistická), která daně fakticky popisuje pouze jako platby určené k hospodářskému prospěchu vládnoucí třídy. Organická teorie (teorie obětí) pak chápe

⁴³ KRATOCHVÍL, Jaroslav. Evidence a placení daní podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2013, 18(4), 23-31. ISSN 1211-7293.

⁴⁴ Toto se dle Kratochvíla v současnosti týká např. daně z příjmů.

⁴⁵ Srovnej § 149 odst. 2 DŘ.

daň jako určitou oběť ve prospěch státu, ovšem výměnou za určitou ochranu. Tato oběť by ale měla být všem plátcům daně určena spravedlivě. V opozici proti organické teorii stojí teorie povinnosti (národněsocialistická daňová teorie), která říká, že jednotlivec je povinen daň platit samozřejmě bez nároku na jakoukoliv protihodnotu a stojí na předpokladu, že užitek státu je postaven nad užitek jednotlivce. Všechny tyto teorie určitým způsobem zdůvodňují nutnost daně platit. Dlužno dodat, že tato nutnost je v kontinentální historii zakořeněna velmi hluboko a v moderní společnosti je dnes prakticky nemyslitelné prohlašovat daně za neetické a nemorální platby za předpokladu, že je státy koncipují a adresují spravedlivě.⁴⁶

3.2.3 Placení daní

Placení daní je jedním z dílčích řízení, které spadá pod daňové řízení podle § 134 DŘ. Daňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.⁴⁷ Specifikem daňového řízení je fakt, že trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tedy po dobu, po kterou lze daň stanovit, vybrat a vymoci, probíhá tedy nepřetržitě, dokud není dosaženo cíle správy daní, přičemž základním cílem správy daní je zajištění, stanovení a zabezpečení úhrady daně.⁴⁸ Toto daňové řízení se, jak bylo naznačeno výše, rozpadá do několika dílčích řízení, kterými jsou:

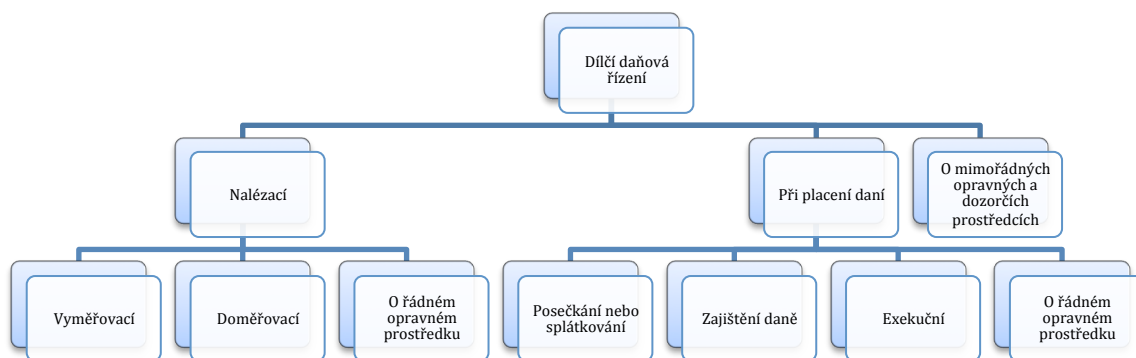
- řízení nalézací (a dále v něm řízení vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně; řízení doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně; a řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení vyměřovacím nebo doměřovacím);
- řízení při placení daní (v rámci něj pak můžeme rozlišovat řízení o posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky; řízení o zajištění daně; řízení exekuční; řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení o posečkání daně); a

⁴⁶ GRÚŇ, Lubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. Vysokoškolské právní učebnice. str. 98 - 104. ISBN 978-80-7201-745-4.

⁴⁷ Srovnej § 134 DŘ.

⁴⁸ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právní učebnice. str. 270. ISBN 978-80-7400-440-7.

- řízení o mimořádných opravných a dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.⁴⁹



Daně se platí příslušnému správci daně, a to v české měně. Zákon pamatuje i na placení daní v cizí měně, v tom případě je ale za připsanou částku na osobní daňový účet považována ta částka, která se na tento účet připiše v české měně po přepočtu z cizí měny. Daň lze platit buď bezhotovostním převodem, v hotovosti, kolkovými známkami nebo přeplatkem na jiné dani.⁵⁰ Pro placení daní je podstatný den, který je dle § 166 DŘ stanoven jako den připsání platby na účet správce daně pro bezhotovostní platby, případně jako den převzetí platby úřední osobou v případě platby v hotovosti. Lhůta pro zaplacení daně je pak stanovena na 6 let a jedná se o lhůtu prekluzivní, kdy po uplynutí této lhůty nedoplatek daně nelze vybrat a vymáhat.⁵¹ Délka této lhůty ovšem může být ve skutečnosti prodloužena, a to v závislosti na tom, k jakým úkonům majícím na běh lhůty vliv dojde. Tyto úkony jsou taxativně stanoveny v § 160 odst. 3 a 4 Daňového řádu a jsou rozděleny do dvou skupin, tedy na ty, na základě kterých se běh lhůty přerušuje (např. zahájení exekučního řízení, zřízení zástavního práva, aj.), nebo na ty, po kterou se běh lhůty staví (např. při vymáhání daně soudem nebo soudním

⁴⁹ Tamtéž.

⁵⁰ Srovnej § 163 DŘ.

⁵¹ Srovnej § 160 DŘ.

exekutorem, po dobu daňové exekuce srážkami ze mzdy, aj.).⁵² Nejpozději skončí lhůta pro placení daně uplynutím 20 let o jejího počátku, resp. uplynutím 30 let po zápisu zástavního práva do příslušného veřejného rejstříku, je-li nedoplatek tímto zástavním právem zajištěn.

Úhrada daně z jednotlivých osobních účtů poté probíhá v souladu s § 152 DŘ, kde jsou stanoveny skupiny, v rámci nichž se postupně hradí daňové nedoplatky. Úhrada daně se tedy dle tohoto systému použije na úhradu splatných daňových pohledávek, a to v tomto pořadí: 1) nedoplatky na dani a splatná daň; 2) nedoplatky na příslušenství daně; 3) vymáhané nedoplatky na dani; 4) vymáhané nedoplatky na příslušenství daně. V případě vymáhání daní se pak vymožená úhrada daně podle § 175 DŘ použije nejprve na úhradu nedoplatků⁵³ na vymáhané dani a poté na úhradu nedoplatků na příslušenství vymáhané daně.⁵⁴ Teprve pokud nastane případ, kdy jsou všechny výše uvedené skupiny na jednom osobním daňovém účtu uhrazeny a správce daně stále eviduje na tomto účtu platbu (případně její část), bude se jednat o přeplatek, se kterým může být dále nakládáno dle § 154 odst. 2 DŘ, tedy může být zejména převeden na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu na jeho jiném osobním daňovém účtu, nebo může být případně vyhodnocen jako vratitelný přeplatek, který může být subjektu daně vrácen.⁵⁵

Ještě než nastoupí ustanovení o vymáhání daní, je dána daňovému subjektu možnost zažádat správce daně o posečkání úhrady daně, případně rozložení její úhrady na splátky (dále jen „posečkání“). Správce daně pak takové posečkání povolí rozhodnutím, pokud jsou naplněny zákonné důvody pro posečkání. Správce daně tedy dle zákona posečkání povolí: a) pokud by neprodlená úhrada znamenala pro daňový subjekt vážnou újmu; b) pokud by byla ohrožena výživa daňového subjektu, nebo osob na jeho výživu odkázaných; c) pokud by neprodlená úhrada vedla k zániku daňového subjektu; d) pokud není možné vybrat daň od daňového subjektu najednou; nebo e)

⁵² Srovnej § 160 DŘ.

⁵³ Nedoplatkem daně se dle § 153 odst. 1 DŘ rozumí taková částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatkem se též rozumí neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.

⁵⁴ Srovnej § 152 DŘ.

⁵⁵ Srovnej § 154 DŘ.

pokud lze důvodně očekávat zánik povinnosti uhradit dluh.⁵⁶ Na základě judikatury NSS je nutné zdůraznit, že pokud jsou naplněny zákonem stanovené požadavky pro posečkání daně, správce daně musí posečkání povolit.⁵⁷ Správce daně musí v každém případě o posečkání rozhodnout do 30 dnů od podání žádosti daňového subjektu a posečkání může povolit nejdříve ode dne splatnosti daně, ale i zpětně. Za dobu posečkání je pak daňový subjekt povinen uhradit úrok z posečkané částky, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené ČNB, zvýšené o 7 procentních bodů platné pro první pololetí.⁵⁸

⁵⁶ Srovnej § 156 DŘ.

⁵⁷ Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 22.04.2011, č.j.: 2 Afs 88/2010-70.

⁵⁸ Srovnej § 156 a § 157 DŘ.

3.3 Co dělat, když dobrovolné placení daní nefunguje aneb vymáhání daní

Základním cílem správy daní je především správné zjištění a stanovení daně, a rovněž i zabezpečení její úhrady.⁵⁹ Veškeré tyto kroky jsou realizovány v rámci daňového řízení podle § 134 DŘ. Pokud během tohoto postupu nedojde k dobrovolnému zaplacení příslušné daně, je na místě její vymožení. Vymáhání daní je tedy dílčím řízením v rámci daňového řízení, kterým se naplňuje účel správy daní, tedy daně vybrat. Pokud plátce daně dobrovolně nesplní svou daňovou povinnost, má správce daně několik možností, jak dlužnou daň vymoci. K vymožení daňového nedoplatku může sloužit rozložení daně na splátky, použití některého ze zajišťovacích institutů dle Daňového řádu, sankce ve formě úroků z prodlení a dále typické instituty vymáhání daní, tedy daňová exekuce, zabezpečení vymáhání nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, případně uplatnění nedoplatku v insolventci, nebo přihlášení do veřejné dražby. Způsob vymáhání nedoplatku pak musí být zvolen tak, aby výše nákladů spojená s vymáháním, nebyl ve vzájemném nepoměru k daňovému nedoplatku.^{60,61}

⁵⁹ Srovnej § 1 DŘ.

⁶⁰ Srovnej § 175 DŘ.

⁶¹ BORÁKOVÁ, Soňa. Vymáhání daní podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2011, 16(4), Str. 31-40. ISSN 1211-7293.

3.4 Spolupráce v oblasti daňové správy v EU a v oblasti vymáhání pohledávek

Jak jsem uvedla na začátku této práce, celková výše daňových úniků v EU bývá odhadována na 1 bilion EUR ročně. I proto je harmonizace spolupráce v oblasti daňové správy a v oblasti vymáhání pohledávek považována za klíčovou a je ze strany orgánů EU podporována a prosazována, přičemž Evropská komise se snaží především tuto spolupráci výrazně zjednodušovat. Zabývat se historickým vývojem této spolupráce jistě není tématem této práce, proto se jen krátce zmíním o aktuální úpravě. V současné době je nejaktuálnější tato spolupráce upravena směrnicí č. 2011/16/EU, která nahradila směrnicí č. 77/799/EEC, která byla několikrát novelizována. Aktuální platná směrnice se vztahuje na veškeré daně vybírané v členských státech, s výjimkou DPH, spotřebních daní a cel. Ve směrnici jsou především definovány základní zásady pro výměnu informací mezi dotčenými členskými státy. Tato výměna může probíhat několika způsoby:

- výměna informací na žádost; v rámci této spolupráce jednoduše příslušný orgán daňové správy členského státu požádá příslušný orgán daňové správy jiného členského státu o sdělení informace. Dožádaný orgán může sdělení informace odmítnout, pokud se domnívá, že žádající orgán nevyčerpal vlastní obvyklé zdroje informací;
- povinná automatická výměna informací; zde se jedná o automatickou výměnu a sdělení předem dohodnutých informací, a to bez dožádání. Takovými informacemi jsou např. údaje týkající se osob, které jsou rezidenty jiného členského státu, a to konkrétně údaje o jejich příjmech, odměnách, důchodech, vlastnictví nemovitostí, apod.
- výměna informací z vlastního podnětu; orgán daňové správy členského státu poskytne jinému orgánu jiného členského státu informace v předem určených případech, např. pokud má podezření, že by mohlo dojít ke zkrácení daně v jiném členském státě.

Tato směrnice upravuje i další formy a způsoby provádění spolupráce, jako např. podmínky kontrol, formy doručování, sdílení postupů a zkušeností, apod.⁶²

Spolupráce v oblasti vymáhání pohledávek je poté upravena směrnicí č. 2010/24/EU, která nahradila původní směrnicí č. 2008/55/EC. Tato směrnice se vztahuje na:

- všechny daně a poplatky ukládané členskými státy;
- náhrady, intervence a další opatření, které jsou součástí systému financování Evropského zemědělského záručního fondu a Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova;
- dávky a jiné poplatky stanovené v rámci společné organizace trhů v odvětví cukru.

Na žádost je dožádaný orgán povinen poskytnout žádajícímu orgánu zejména informace významné při vymáhání pohledávek a také doručit příjemci veškeré dokumenty vztahující se k vymáhané pohledávce. Dožádaný stát může v některých případech spolupráci odmítnout, např. pokud by poskytnutím požadovaných informací porušil obchodní tajemství, nebo pokud by vymáhání pohledávky v důsledku situace dlužníka vedlo k vážným hospodářským nebo sociálním obtížím.⁶³

⁶² NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Daňová řada. str. 159 - 172. ISBN 978-80-7478-626-6.

⁶³ Tamtéž.

4. Nástroje zajištění daní

Zajištění daní a instituty, kterými je toto zajištění realizováno, není v Českém právním řádu nijak nové. Zákon o správě daní a poplatků účinný v ČR od 01.01. 1993, nahrazený Daňovým řádem, upravoval jak institut ručení, tak zálohy na daň, způsob a zajištění úhrady na dosud nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň i zástavní právo.⁶⁴ U daně z přidané hodnoty je situace odlišná, zde se do legislativních předpisů dostal institut ručení až novelou Zákona o dani z přidané hodnoty účinnou v roce 2011, původní zákon č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty úpravu institutu ručení neobsahoval.

V následujících podkapitolách přehledně vyložím základní zajišťovací daňové instituty, které jsou upraveny českými zákony. Předně se bude jednat o obecné instituty upravené Daňovým řádem – zajištění úhrady na nesplatnou a dosud nestanovenou daň, zástavní právo, ručení a finanční záruka a zálohy na daň. V rámci ručení blíže rozeberu ručení za daň z přidané hodnoty.

⁶⁴ Srovnej § 57a, § 67, § 71 a § 72 ZSDP.

4.1 Zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň

Hned první ze zajišťovacích prostředků upravený Daňovým řádem je nekompromisně vyhlízející zajišťovací příkaz. Tento institut slouží k předběžnému zajištění v budoucnu potenciálně nedobytné daně, a to jak daně dosud nestanovené, tak daně nesplatné. Zajišťovacím příkazem je tedy správce daně schopen zcela zásadním způsobem zasáhnout do subjektivních práv daňového subjektu. Přestože zajišťovací příkaz není rozhodnutím meritorním, ale rozhodnutím předběžným, je samostatně přezkoumatelný ve správním soudnictví na základě podané žaloby.⁶⁵

Zajišťovací příkaz může správce daně vydat, má-li odůvodněnou obavu, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti nebo daň, která nebyla dosud stanovena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná nebo že v této době bude vybrání daně spojeno se značnými obtížemi.⁶⁶ Už odst.1 § 167 DŘ, který obsahuje tuto úpravu, je nutno vykládat nanejvýš obezřetně. Předně, zajišťovací příkaz může správce daně vydat, má-li „odůvodněnou obavu“. Nejvyšší správní soud k tomuto velmi širokému pojmu judikoval, že naplnění odůvodněné obavy se musí vždy posuzovat individuálně, vzhledem ke konkrétnímu daňovému subjektu. Obavu nad přílišnou vágností tohoto pojmu ale nepotvrdil, naopak dodal, že zpřesnění či omezení tohoto pojmu nepřekročitelnými mantinely by se mohlo ukázat jako nefunkční. K intenzitě náznaků, které jsou způsobilé tuto odůvodněnou obavu vyvolat Nejvyšší správní soud stanovil, že vydání zajišťovacího příkazu nelze spojovat pouze s faktem, že daňovému subjektu hrozí insolvence, ale vždy je nutné zkoumat ucelený a logický soubor indicií, a to i nižší intenzity, které jsou schopny vyvolat odůvodněnou obavu z neschopnosti daňového subjektu daň v době její vymahatelnosti uhradit.⁶⁷ Tyto obavy přitom mohou vycházet jak z aktuálního chování daňového subjektu či jeho současné ekonomické situace, mohou být ale také podloženy jeho chováním z minulosti. V každém případě musí být tyto obavy v odůvodnění zajišťovacího příkazu uvedeny, řádně identifikovány a zdůvodněny.⁶⁸

⁶⁵ Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 24.11.2009, č.j.: 9 Afs 13/2008-90.

⁶⁶ Srovnej § 167 - § 169 DŘ.

⁶⁷ Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 16.4.2014, č.j.: 1 As 27/2014.

⁶⁸ *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1016-1028. ISBN 978-80-7357-564-9.

Ve stejném duchu je třeba vykládat i podmínku, že vybrání daně bude spojeno se „značnými obtížemi“. Zákodárce zde tedy stanovil, že míra obtíží musí přesáhnout hranici obtíží běžných, které se při výběru daně vyskytují. Teprve pokud správce daně usoudí, že běžné prostředky pro vybírání daní by mu v tomto případě nezajistily výběr daně a nastalé obtíže by mohly přesáhnout míru běžných poměrů, může přistoupit k použití zajišťovacího příkazu.⁶⁹

S takto širokým rozsahem správního uvážení by bylo možné se ztotožnit, co ale dělá ze zajišťovacího příkazu obávaný institut, je rozsah jeho působnosti. Zajišťovacím příkazem lze, jak je uvedeno výše, zajistit jak daň nesplatnou, ale stanovenou, tak daň ještě ani nestanovenou. V případě, že daň dosud nebyla stanovena, se nabízí otázka, podle jakých kritérií má správce daně o výši zajišťované částky rozhodnout. Odpověď částečně přináší odst. 4 předmětného ustanovení, který stanoví správci daně postup podle vlastních pomůcek. Pokud nehrozí prodlení, může se správce daně obrátit také na samotný daňový subjekt, aby mu do 3 pracovních dnů sdělil údaje potřebné pro určení výše zajišťované daně.⁷⁰ Pomůcky, které může správce daně použít, Daňový řád demonstrativně vypočítává v § 98. Jsou jimi zejména důkazní prostředky, které nebyly správcem daně zpochybněny, podaná vysvětlení, porovnání srovnatelných daňových subjektů a jejich daňových povinností a v neposlední řadě vlastní poznatky správce daně získané při správě daní.⁷¹ V tomto místě je třeba připomenout jednu ze základních zásad Daňového řádu, a to součinnost správce daně a daňového subjektu.⁷² Přestože má tedy správce daně prostředky pro určení zajišťované daně sám, nic nebrání daňovému subjektu v tom, aby do tohoto procesu aktivně vstoupil a svými tvrzeními a důkazy tuto část procesu ovlivnil. Musí ale pamatovat na onu poměrně krátkou 3 denní lhůtu, kterou správce daně daňovému subjektu pro sdělení informací poskytne. Je oprávněné se domnívat, že po uplynutí této lhůty, zejména vzhledem k povaze institut zajišťovacího příkazu, již nebude správce daně na další informace čekat a zajišťovací částku stanoví sám podle svého uvážení. Postup stanovení, stejně jako úvahy správce daně, opět musí být podrobně uvedeny v odůvodnění zajišťovacího příkazu.

⁶⁹ Tamtéž.

⁷⁰ Srovnej § 167 odst. 4 DŘ.

⁷¹ Srovnej § 98 odst. 3 DŘ.

⁷² Srovnej § 6 odst. 2 DŘ.

Ať už bude správce daně zajišťovat daň již stanovenou, nebo dosud nestanovenou, vždy musí správce zajišťovanou částku nejen přesně stanovit, ale také řádně odůvodnit. Jistě mohou nastat situace, kdy nebude třeba zajistit celou nestanovenou či nesplatnou daň, ale bude postačovat zajistit pouze část této částky. Správce daně musí vycházet především ze zásady přiměřenosti a hospodárnosti a měl by mít na paměti, jak zásadní účinky může zajišťovací příkaz na daňový subjekt mít a jaké následky může způsobit.

Kromě obecných náležitostí, které Daňový řád klade na každé rozhodnutí vydané podle tohoto zákona⁷³, musí zajišťovací příkaz obsahovat označení postižené daňové povinnosti, stanovenou nebo předpokládanou výši daně (v případě, že daň ještě není splatná), výši zajištěné částky, lhůtu, ve které má být zajištěna, způsob zajištění a dobu trvání zajištěné úhrady.⁷⁴

Zajišťovací příkaz je pro správce daně efektivním nástrojem i z hlediska jeho účinnost. Daňový řád stanoví, že hrozí-li nebezpečí prodlení, je zajišťovací příkaz vykonatelný již okamžikem jeho oznámení daňovému subjektu. Takovým oznámením se rozumí buď doručení zajišťovacího příkazu daňovému subjektu, nebo protokolární způsob seznámení se s jeho obsahem. Pokud nebezpečí prodlení nehrozí, zajistí daňový subjekt předmětnou částku správci daně na jeho depozitní účet do 3 pracovních dnů.⁷⁵

Vzhledem k zásadnosti rozhodnutí vydaného na základě zajišťovacího příkazu musí být důvody jeho vydání řádně odůvodněny. K vydání zajišťovacího příkazu nepostačí pouhé konstatování odůvodněné obavy ohledně vymahatelnosti daně, tyto obavy musí být podpořeny konkrétními a individuálně určenými důvody.

Kromě možnosti podat proti zajišťovacímu příkazu žalobu ve správním soudnictví podle § 65 a násl. SŘS, se lze proti zajišťovacímu příkazu odvolat, a to do 30 dnů od

⁷³ Srovnej § 102 DŘ.

⁷⁴ *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1016-1028. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁷⁵ Srovnej § 167 odst. 3 DŘ.

jeho doručení, přičemž odvolání nemá odkladný účinek.⁷⁶ Pro zachování lhůty je nutné zdůraznit, že Daňový řád u odvolání proti zajišťovacímu příkazu výslovně vylučuje postup podle § 35 odst. 2 téhož zákona, tedy, že pokud není-li alespoň poslední den třicetidenní lhůty u místně i věcně příslušného správce daně podáno odvolání proti zajišťovacímu příkazu, je však podáno u jiného správce daně, lhůta není zachována a řízení o odvolání bude správce daně zastaveno pro jeho opožděné podání.⁷⁷

Pokud je odvolání podáno včas a řádně, musí správce daně rozhodnout do 30 dnů, jinak se zajišťovací příkaz stává neúčinným.⁷⁸ Pro tuto lhůtu je ale nutné aplikovat také § 34 DŘ, který stanoví, že běh této lhůty se staví ode dne, kdy správce daně vydal rozhodnutí, kterým vyzývá daňový subjekt k součinnosti. Pokud tedy správce daně vyzve daňový subjekt např. k doplnění odvolání či odstranění vad odvolání, 30 denní lhůta pro rozhodnutí o odvolání pro správce daně neběží, a to až do pátého pracovního dne ode dne, kdy dojde ze strany daňového subjektu k poskytnutí součinnosti.

Jako jediný opravný (a dozorčí) prostředek, který proti zajišťovacímu příkazu použít nelze, je obnova řízení. Dle Důvodové zprávy k DŘ je tomu tak zejména pro posílení právní jistoty a pro koncentraci důkazních prostředků již v odvolacím řízení. Nelze se ale nezamyslet nad situací, kdy při déle trvajícím zajišťovacímu příkazu vyvstanou nové důkazy, které by mohly rozhodnutí správce daně ovlivnit.⁷⁹

Oproti tomu lze použít jiný dozorčí prostředek, a to přezkoumání rozhodnutí, ale to pouze v případě, že dosud neuplynula lhůta pro splacení daně. V tomto případě je ale nutné připomenout, že přezkoumání rozhodnutí o zajišťovacím příkazu nemá odkladný účinek.⁸⁰

Okolnosti, za kterých správce daně rozhodl o vydání zajišťovacího příkazu a především o zajišťované částce, se během trvání zajišťovacího příkazu mohou změnit.

⁷⁶ Srovnej § 33 odst. 2 DŘ a § 109 odst. 5 DŘ.

⁷⁷ Srovnej § 35 odst. 2 DŘ a § 113 odst. 1 písm. c) DŘ.

⁷⁸ Srovnej § 168 odst. 1 DŘ.

⁷⁹ *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1016-1028. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁸⁰ Srovnej § 123 odst. 4 DŘ.

Správce daně má dle zákona povinnost neustále tyto okolnosti zkoumat a v případě jejich změny rozhodnout o snížení, případně o zvýšení zajištěné částky, a to zcela novým rozhodnutím o zajištění daně. Pokud v důsledku tohoto revidovaného rozhodnutí vznikne vratitelný přeplatek, je správce daně povinen tento přeplatek daňovému subjektu vrátit, a to nejpozději do 15 dnů od jeho vzniku bez toho, aniž by daňový subjekt musel o vrácení přeplatku žádat. V případě, že před stanovením daně, nebo před její splatností důvody pro zajištění daně odpadnou zcela, je správce daně povinen rozhodnout bezodkladně o zrušení zajišťovacího příkazu a s případným vratitelným přeplatkem nakládat stejným způsobem, jaký je popsán výše.⁸¹ V případě, že by správce daně nepostupoval bezodkladně, lze si představit obranu dle ustanovení upravujících ochranu před nečinností správce daně⁸², případně žalobou proti nečinnosti ve správním soudnictví.^{83,84}

Daňový řád dále upravuje zánik zajišťovacího příkazu přímo ze zákona, tedy nikoliv meritorním zrušením správcem daně. Tato situace nastane v případě, že zajišťovací příkaz byl vydán ještě před samotným stanovením daně. Poté, co je daň stanovena, je splatná ke dni stanovení, a tímto dnem také zaniká účinnost zajišťovacího příkazu. Ke dni stanovení daně se pak zajišťovaná částka převede na úhradu daně a případný vratitelný přeplatek správce daně daňovému subjektu opět vrátí do 15 dnů od tohoto dne bez žádosti.⁸⁵ Pokud by ovšem vyměřená daň byla vyšší než zajištěná částka, bude správce daně postupovat podle ustanovení § 139 odst. 3 DŘ, tedy stanový náhradní lhůtu 15 dnů pro splacení nedoplatku daně.⁸⁶ Obdobný postup se použije také v případě, kdy zajišťovací příkaz byl vydán pro daň sice již stanovenou, ale dosud nesplatnou.⁸⁷

Významnost institutu zajišťovacího příkazu umocňuje pravomoc správce daně rozhodnout o zřízení zástavního práva k zajištění částky stanovené zajišťovacím

⁸¹ Srovnej § 168 odst. 3 DŘ.

⁸² Srovnej § 38 DŘ.

⁸³ Srovnej § 79 a násl. SŘS.

⁸⁴ *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1016-1028. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁸⁵ Srovnej § 168 odst. 4 DŘ.

⁸⁶ *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1016-1028. ISBN 978-80-7357-564-9.

⁸⁷ Srovnej § 168 odst. 4 DŘ.

příkazem v případě, že daňový subjekt povinnost stanovenou tímto příkazem nesplní. Pokud jsme v počátku této části mluvili o tom, že zajišťovací příkaz je významným zásahem do subjektivních práv daňového subjektu, pak možnost zastavení jeho majetku je ještě výraznějším zásahem. Obzvláště když uvážíme velmi krátké lhůty které daňový subjekt pro splnění zajišťovacího příkazu má. Je tedy na místě si tuto situaci prakticky představit. Jelikož správce daně jistě nebude sahat po institutu zajišťovací příkazu v případě bagatelních částek, naopak tento institut použije, pokud bude hrozit, že by daňový subjekt neodvedl významně velkou daň. Správce daně tedy vydá zajišťovací příkaz v lepším případě s účinností do 3 pracovních dnů od oznámení daňovému subjektu, v tom horším případě splatný ihned. Pokud se pak daňový subjekt potýká např. s krátkodobými ekonomickými potížemi, nebo jednoduše jen s okamžitým placením daně nepočítá, může ho významná částka splatná ihned, nebo téměř ihned, dostat do nemalých ekonomických potíží, v horším případě i způsobit jeho likvidaci. Tento scénář jistě není přehnaný, a to i vzhledem k judikatuře Nejvyššího správního soudu, která stanovila, že daňový subjekt je povinen zaplatit jakoukoliv částku, kterou mu správce daně zajišťovacím příkazem určí, a to i kdyby se jednalo o zřejmý exces ze strany správce daně.⁸⁸ A pokud domyslíme dále možnost správce daně opět téměř okamžitě rozhodnout o zřízení zástavního práva k dlužníkovu majetku, stává se ze zajišťovacího příkazu mocná zbraň. Autorka této práce jistě nezpochybňuje, že v odůvodněných případech je nutné jednat bezodkladně, a zákon tak oprávněně takové možnosti správci daně dává, nicméně ten by je měl využívat zcela a jedině v souladu s principy daňového řádu, zejména s principem přiměřenosti a zdrženlivosti.⁸⁹

V poslední řadě je také nutné krátce se zastavit u zajišťovacího příkazu a s ním spojené možnosti exekuce. Zajišťovací příkaz je totiž dle § 176 odst. 1 písm. c) exekucním titulem, a to stejně jako vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně. Pokud dojde k situaci předvídané v § 168 odst. 4, nebo odst. 5, tedy že dojde ke splatnosti daně, která nebyla v době vydání příkazu ještě stanovena, případně dojde ke splatnosti daně, avšak tato daň není ještě uhrazena, rozhodne správce daně o tom, že vykonatelné rozhodnutí o stanovení daně se stává exekucním titulem. Tím by nám vznikla duplicita exekucních titulů ve stejné věci, ovšem takto vydané rozhodnutí nahradí vykonatelný

⁸⁸ Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 23.1.2009, č.j.: 9 Afs 13/2008-50.

⁸⁹ Srovnej § 5 odst. 3 DŘ.

zajišťovací příkaz, a ten se stane neúčinným. Nicméně účinky dosud případně provedených exekučních úkonů na základě zajišťovacího příkazu jako exekučního titulu zůstávají zachovány v takovém rozsahu, v jakém je stanoví nový exekuční titul na základě rozhodnutí o stanovení daně.⁹⁰ Proti takovému rozhodnutí je možné odvolání, které ovšem nemá odkladný účinek.⁹¹

⁹⁰ Srovnej § 169 DŘ.

⁹¹ Srovnej § 109 odst. 5 DŘ.

4.2 Zástavní právo

Dalším ze zajišťovacích institutů, hojně využívaným správcem daně, je zástavní právo. Zástavní právo je v Daňovém řádu upraveno v § 170 a § 170a, jedná se o speciální úpravu k obecné úpravě tohoto institutu v Občanském zákoníku.⁹² Zástavní právo k zajištění daně, a to jak daně splatné, tak nesplatné, zřizuje správce daně svým rozhodnutím, a to k majetku daňového subjektu, pokud se nejedná o zřízení zástavního práva k majetku vlastníka odlišného od daňového subjektu, jak popíši dále. Rozhodnutí o zřízení zástavního práva musí předně obsahovat ve svém výroku obecné náležitosti stanovené v § 102 DŘ, kterými jsou:

- označení správce daně, který rozhodnutí vydal;
- číslo jednací;
- označení příjemce rozhodnutí;
- výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno a částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být platební povinnost uhrazena;
- lhůtu k plnění;
- poučení, zda je možné proti rozhodnutí podat odvolání, v jaké lhůtě je tak možno učinit, u kterého správce daně se odvolání podává, spolu s upozorněním na případné vyloučení odkladného účinku;
- podpis úřední osoby s uvedením jména a pracovního zařazení a otisk úředního razítka; tuto náležitost lze nahradit uznávaným elektronickým podpisem úřední osoby;
- datum, kdy bylo rozhodnutí podepsáno.

Dále musí být v tomto rozhodnutí uvedena výše daně zajištěné zástavním právem a označení zástavy a rozhodnutí musí být řádně odůvodněno.

4.2.1 Vznik zástavního práva

Jak bylo řečeno výše, zástavní právo správce daně ve většině případů zřizuje k majetku daňového subjektu, který neuhradil daň, případně může být zástavní právo

⁹² Srovnej § 1309 až § 1289 OZ.

zřízeno k majetku vlastníka odlišného od daňového subjektu. Zde se ovšem jedná pouze o fakultativní možnost správce daně vydat rozhodnutí o zřízení zástavního práva, a takové rozhodnutí musí být podloženo předchozím souhlasem vlastníka majetku s jeho úředně ověřeným podpisem.

Otázka vzniku zástavního práva je v Daňovém řádu upravena odlišně od Občanského zákoníku. Dle Občanského zákoníku vzniká zástavní právo u movité věci předáním této věci, případně jejím označením jako zastavené, u nemovité věci pak zapsáním zástavního práva do veřejného seznamu. V případě vzniku zástavního práva rozhodnutím správního orgánu pak zástavní právo vzniká vykonatelností rozhodnutí správního orgánu. Tato úprava ale neplatí pro zástavní právo zřízené správcem daně podle Daňového řádu, ve kterém je vznik zástavního práva upraven zcela odlišně. Použití Daňového řádu na věci v Občanském zákoníku neupravené je ostatně předvídáno již v § 170 odst. 1 DR. Zástavní právo podle Daňového řádu tedy vzniká neobvykle doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému subjektu, případně osobě odlišné od osoby daňového subjektu, které se zřízením zástavního práva ke svému movitému majetku souhlasila. Daňový řád ovšem zachovává povinnost toto zástavní právo zapsat do veřejného seznamu, pokud je předmětem zástavního práva věc do veřejného seznamu zapisovaná. Zástavní právo poté nevzniká zápisem do tohoto seznamu, ale opět doručením rozhodnutí příslušnému úřadu, případně tomu, kdo veřejný registr vede. Veřejným rejstříkem přitom není pouze katastr nemovitostí, ale další veřejné registry zřízené zákony. Jedná se např. o rejstřík ochranných známek, rejstřík průmyslových vzorů, patentový rejstřík, plavební, letecký a námořní rejstřík a také např. registr silničních vozidel.⁹³

4.2.2 Zástava

Na otázku, jaký majetek může být zástavou si ale naopak pomocí Občanského zákoníku odpovědět musíme. Daňový řád pouze určuje, že zástavou může být pouze majetek daňového subjektu, případně třetí osoby, pokud s tím tato osoba vysloví souhlas. Obecně zástavou dle Občanského zákoníku může být každá věc, s níž lze

⁹³ *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1028-1040. ISBN 978-80-7357-564-9.

obchodovat, a to i taková věc, která v budoucnu teprve vznikne.⁹⁴ Podmínka obchodovatelnosti zastavené věci je podmínkou zcela relevantní s ohledem na skutečnost, že jednou z hlavních funkcí zástavního práva je funkce uhrazovací a je tedy nutné, aby zastavenou věc bylo možno zpeněžit.⁹⁵ Co konkrétně tedy může být zástavou? I zde si musíme pomoci obecnými ustanoveními Občanského zákoníku, konkrétně ustanoveními o věcech. Věcí je vše, co je rozdílné od osob a slouží potřebě lidí.⁹⁶ Z této definice vyplývá, že zástavou může být jak věc hmotná, tak nehmotná (včetně práv), movitá i nemovitá, zužititelná, nezužitelná, zastupitelná i nezastupitelná. Dále může být zastaven jak ideální spoluvlastnický podíl, tak podíl na obchodní korporaci (pouze pokud je volně převoditelný, či za podmínek, za jakých je převoditelný). Zastavit lze také cenný papír a z nehmotných práv samozřejmě postupitelnou pohledávku. Naopak zastavit nelze např. právo z věcného břemene a některé věci určené zvláštními zákony – např. důchod a právo na důchod podle zákona č. 155/1999 Sb., o důchodovém pojištění, nebo zapsané označení původu podle zákona č. 452/2001 Sb., o ochraně označení původu a zeměpisných označení.⁹⁷

4.2.3 Změna zástavního práva, uvolnění zástavy, zákaz zřízení zástavního práva

Z hlediska Daňového úřadu by ovšem bylo nevhodné, aby se některá ustanovení Občanského zákoníku upravující zástavní právo použila i na speciální úpravu dle Daňového řádu. Konkrétně se jedná o ustanovení týkající se záměny zástavního práva⁹⁸ a uplatnění práv vlastníka při uvolnění zástavy.⁹⁹ Daňový řád v § 170 odst. 6 stanoví právní fikci nevyužití těchto práv ze strany vlastníka zástavy, tedy stanoví fikci, že pokud bude zřízeno zástavní právo rozhodnutím správce daně, bude se na toto právo hledět tak, jako by se vlastník zástavy zavázal, že zástavním právem s výhodnějším pořadím nezajistí další nový dluh a dále že vlastník neumožní zápis nového zástavního práva na místo starého zástavního práva zapsaného ve výhodnějším pořadí než

⁹⁴ Srovnej § 1310 OZ.

⁹⁵ *Občanský zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1028-1040. ISBN: 978-80-7478-546-7.

⁹⁶ Srovnej § 489 OZ.

⁹⁷ *Občanský zákoník: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1028-1040. ISBN: 978-80-7478-546-7.

⁹⁸ Srovnej § 1385 – § 1389 OZ.

⁹⁹ Srovnej § 1380 – § 1384 OZ.

zástavní právo zřízené správcem daně. Obě tyto skutečnosti se navíc zapíší do příslušných veřejných registrů, jsou-li tam zástavy evidovány. V případě zástavního práva zřízeného před účinností Občanského zákoníku se použije přechodné ustanovení, které pro právo uvolnění zástavního práva, stejně jako pro jeho záměnu, vyžaduje souhlas zástavního věřitele.^{100,101}

Zajímavým zamyšlením může být úvaha, zda na zřízení zástavního práva dle Daňového řádu bude mlít vliv zákaz zřízení zástavního práva dle Občanského zákoníku.¹⁰² Tento zákaz je totiž účinný vůči třetím osobám, pokud je zapsán do veřejného rejstříku zástav, nebo veřejného seznamu, anebo je-li dotčené osobě znám. Dle Erbsové¹⁰³ tento zákaz nelze bez dalšího vztáhnout také na správce daně či potažmo na jiné orgány veřejné moci. Argumentem jsou jak obecná ustanovení Občanského zákoníku, která striktně oddělují právo soukromé od práva veřejného, tak především ustanovení § 3029 Občanského zákoníku,¹⁰⁴ které výslovně uvádí, že pokud Občanský zákoník nestanoví jinak, nejsou jeho ustanoveními dotčena ustanovení právních předpisů z oblasti práva veřejného.

4.2.4 Výkon zástavního práva

Zástavní právo může být správcem daně vykonáno způsoby podle Občanského zákoníku. Zároveň se na tyto způsoby přiměřeně použijí ustanovení o provádění daňové exekuce.¹⁰⁵ Správce daně je tedy jako zástavní věřitel oprávněn podat žalobu na zahájení řízení o soudním prodeji zástavy¹⁰⁶ a navrhnout výkon rozhodnutí či exekuci vykonatelného rozhodnutí soudu. Dále je správce daně oprávněn vymáhat jeho pohledávku přihlášením do veřejné dražby (přičemž tuto dražbu není oprávněn iniciovat), případně jej uplatnit v insolvenčním řízení.¹⁰⁷ V neposlední řadě je správce

¹⁰⁰ Srovnej § 3068 OZ.

¹⁰¹ ERBSOVÁ, Hana. Zajištění daňového dluhu zástavním právem. *Daně a právo v praxi*. 2014, 6. ISSN 1211-7293.

¹⁰² Srovnej § 1309 odst. 2) a § 1761 OZ.

¹⁰³ ERBSOVÁ, Hana. Zajištění daňového dluhu zástavním právem. *Daně a právo v praxi*. 2014, 6. ISSN 1211-7293.

¹⁰⁴ Srovnej § 3029 odst. 2 OZ.

¹⁰⁵ Srovnej § 170a DŘ.

¹⁰⁶ Srovnej § 354 - § 358 zákona č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních.

¹⁰⁷ Srovnej § 175 DŘ.

daně oprávněn vymáhat daňový nedoplatek dle ustanovení § 1359 Občanského zákoníku, tedy zpeněžením volným způsobem, pokud se ovšem na této formě výkonu zástavního práva předem se zástavcem, příp. zástavním dlužníkem, dohodl.¹⁰⁸ Daňové exekuci se podrobněji budu věnovat v jedné z následujících kapitol této práce.

4.2.5 Zánik zástavního práva

Zánik zástavního práva se opět řídí obecnými ustanoveními Občanského zákoníku. Zástavní právo podle těchto ustanovení zanikne a) zanikne-li zajištěný dluh; b) zanikne-li zástava; c) vzdá-li se zástavní věřitel zástavního práva; d) vrátí-li zástavní věřitel zástavu zástavci, nebo zástavnímu dlužníkovi; e) složí-li zástavce, nebo zástavní dlužník zástavnímu věřiteli cenu zastavené věci; nebo f) uplyne-li doba, na níž bylo zástavní právo zřízeno.¹⁰⁹ Daňový řád navíc stanoví, že pokud zanikne zástavní právo výše popsaným způsobem, vyrozumí o tom správce daně daňový subjekt i vlastníka zástavy. Správce daně by tedy v těchto případech měl vydat deklaratorní potvrzení o zániku zástavního práva a o této skutečnosti informovat také správce příslušného rejstříku se žádostí o výmaz zástavního práva z tohoto rejstříku.¹¹⁰

K výše uvedeným způsobům zániku zástavního práva přidává Daňový řád důvod speciální, a to zánik zástavního práva právní mocí rozhodnutí, kterým správce daně zástavní právo ruší. Toto rozhodnutí bude mít, na rozdíl od deklaratorního potvrzení zániku zástavního práva stanoveným Občanským zákoníkem, konstitutivní charakter.¹¹¹

V neposlední řadě může nárok na vymáhání zástavního práva zaniknout uplynutím lhůty pro placení daně. Ta je obecně stanovena na 6 let, ovšem zřízením zástavního práva se běh této lhůty přerušuje a začíná běžet lhůta nová. Lhůta pro placení daně pak končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku, resp. je-li nedoplatek

¹⁰⁸ Srovnej § 1359 OZ.

¹⁰⁹ Srovnej § 1376 - § 1379 OZ.

¹¹⁰ *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1028-1040. ISBN 978-80-7357-564-9.

¹¹¹ Srovnej § 170 odst. 5 DŘ.

zajištěn zástavním právem, které se zapisuje do příslušného veřejného registru, pak 30 let po tomto zápisu.¹¹²

¹¹² Srovnej § 160 DŘ.

4.3 Ručení a finanční záruka

Daňový řád zná dva druhy ručení za daňový nedoplatek, a to ručení zákonné, založené na základě ustanovení jiného zákona a ručení dobrovolné. Nejdříve se budeme věnovat prvně zmíněnému.

4.3.1 Zákonné ručení

Ručitelství založené zákonem je upraveno jak v daňových předpisech, tak předpisech soukromoprávních, pokud tyto nevylučují ručení za daňové dluhy.

4.3.2 Druhy zákonného ručení

Daňové zákony

Institut ručení v daňových předpisech není ničím novým. Zřejmě neznámějším daňovým ručením je ručení za daň z nemovitých věcí na základě zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí. Toto opatření stanovuje, že pokud je poplatníkem daně převodce vlastnického práva, pak se nabyvatel práva stává ručitelem. Ovšem dochází-li k nabytí vlastnického práva koupí nebo směnou, mohou se smluvní strany dohodnout, že poplatníkem daně bude nabyvatel. V tomto případě, ale pravidlo o ručitelství obráceně neplatí, tedy převodce se ručitelem nestává.¹¹³

Soukromoprávní předpisy

Ručení je základním a typickým občanskoprávním institutem. Obecná ustanovení pro ručení najdeme v Občanském zákoníku v oddíle 2 – zajištění dluhu, kde je ručení upraveno společně s finanční zárukou, zajišťovacím převodem práv a dohodou o srážkách ze mzdy nebo jiných příjmů.¹¹⁴ Občanský zákoník se dále věnuje ručení v případě spolků, nadací, ručení společenství vlastníků, ručení v případě tiché společnosti, ručení obchodního zástupce, či ručení příjemce zásilky.

¹¹³ ERBSOVÁ, Hana. Ručení za daňový dluh po rekodifikaci soukromého práva. *Daně a právo v praxi*. 2014, 10. ISSN 1211-7293.

¹¹⁴ Srovnej § 2018 – § 2028 OZ.

Speciální druhy ručení poté dále najdeme i v dalších soukromoprávních předpisech, především pak v Zákoně o obchodních korporacích. ZOK upravuje ručení správce vkladů obchodní korporace,¹¹⁵ dále ručení společníků společnosti za dluhy společnosti zrušené s likvidací,¹¹⁶ ručení členů orgánů obchodní korporace při úpadku společnosti¹¹⁷ a ručení společníků existujících obchodních korporací.

4.3.3 Zajištění daně ručením – dobrovolné ručení

Daňový řád vytváří zákonný rámec i pro případ, že ručení za daňový nedoplatek plátce chce dobrovolně převzít třetí osoba. Tato úprava tak vedle dobrovolného zřízení zástavního práva k majetku třetí osoby podle § 170 odst. 3 Daňového řádu doplňuje možnosti třetích osob k převzetí závazku za uhrazení daňového nedoplatku. Pro vznik dobrovolného ručení je dle Daňového řádu nutné, aby ručitel svůj úmysl uvedl v písemném prohlášení s úředně ověřeným podpisem. Správce daně poté na základě tohoto prohlášení může ručení přijmout.¹¹⁸ Z dikce zákona je zřejmé, že správce daně takto poskytnuté ručení přijmout nemusí, ovšem v obou případech je nutné, aby správce daně vydal řádně odůvodněné rozhodnutí, které bude obsahovat všechny náležitosti rozhodnutí dle § 102 DŘ.¹¹⁹

4.3.4 Finanční záruka

Obdobnou odnoží dobrovolného ručení je finanční záruka poskytnutá správcem daně na základě záruční listiny. Touto listinou se výstavce zavazuje, že na výzvu správce daně uhradí zajištěnou částku. Listina musí opět obsahovat úředně ověřený podpis „ručitele“, tedy výstavce záruční listiny, pokud se ovšem nejedná o záruční listinu vystavenou bankou (tzv. „bankovní záruka“).¹²⁰ Bližší informace o finanční záruce Daňový řád nestanoví, proto je opět nutné řídit se ustanoveními Občanského zákoníku. Ta upřesňují, že o bankovní záruku se bude jednat v případě, kdy výstavcem

¹¹⁵ Srovnej § 24 OZ.

¹¹⁶ Srovnej § 39 OZ.

¹¹⁷ Srovnej § 68 OZ.

¹¹⁸ Srovnej § 173 odst. 1 DŘ.

¹¹⁹ *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1040-1060. ISBN 978-80-7357-564-9.

¹²⁰ Srovnej § 173 odst. 2 DŘ.

záruční listiny bude banka, zahraniční banka, úvěrní nebo spořitelní družstvo.¹²¹ Finanční záruku na základě záruční listiny nemusí poté převzít pouze jeden výstavce, může ji potvrdit i výstavců několik. V tomto případě bude mít správce daně možnost uspokojit se na kterémkoliv z výstavců. Je jisté, že pokud takovým výstavcem bude banka, navíc pokud bude bankovní záruka ještě dále zajištěna další bankou, bude mít správce daně v případě případného vymáhání daňového nedoplatku k dispozici poměrně rychlý a efektivní prostředek k uhrazení daňového nedoplatku.¹²² Obsah záruční listiny je zcela na vůli výstavce, Občanský zákoník ovšem stanoví, že výstavce ručí za splnění zajišťovaného dluhu do výše a za podmínek stanovených v listině. Stejně tak výstavce může uplatňovat námitky vůči správci daně pouze v případě, že jsou tyto v záruční listině výslovně uvedeny. Významnou výhodou pro správce daně je, že splnění dluhu může vyžadovat ihned po výstavci záruční listiny bez toho, aniž by dlužníka vyzval k úhradě dluhu, ovšem pokud záruční listina předchází výzvu vůči dlužníkovi vyžaduje, správce daně se ji nevyhne. V neposlední řadě je dobré mít na paměti, že finanční záruka může být v záruční listině časově omezena a správce daně má poté nárok úhradu nedoplatku po výstavci žádat pouze po dobu platnosti této záruční listiny.¹²³ Stejně jako u dobrovolného ručení, i zde je rozhodnutí o přijetí záruky z hlediska správce daně fakultativní.

4.3.5 Proces zajištění daně v případě ručení

Daňový řád vymezuje základní mantinely pro daňové ručení v § 171 - § 173 takto:

- ručení za daňový nedoplatek lze aplikovat pouze v případě, že tak jiný zákon výslovně ukládá, nebo že se k tomu ručitel dobrovolně zavázal;
- k aplikaci ručení je nezbytně nutná předchozí výzva správce daně ručiteli;
- výše zmíněná výzva může být ručiteli podána až poté, co je daňový nedoplatek bezvýsledně vymáhán po dlužníkovi;
- výzvu k plnění může správce daně podat také v případě zahájení insolvenčního řízení;

¹²¹ Srovnej § 2029 odst. 1 OZ.

¹²² *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1040-1060. ISBN 978-80-7357-564-9

¹²³ Srovnej § 2029 – § 2039 OZ.

- proti výzvě k plnění se lze odvolat, přičemž odvolání má odkladný účinek;
- ručitel má procesní postavení dlužníka.¹²⁴

Pojďme se tedy blíže podívat na výše stanovené premisy. Pokud zákon ručiteli ukládá nedoplatek uhradit, případně pokud se k tomu ručitel dobrovolně zavázal, či jeho závazek vyplývá ze záruční listiny, je ručitel povinen tento nedoplatek uhradit pokud mu správce daně výzvou sdělí výši neuhrazené daně, na kterou se ručení vztahuje a vyzve jej k úhradě nedoplatku, přičemž k úhradě mu správce daně stanoví lhůtu. Zároveň je nutné, aby k výzvě byla připojena kopie rozhodnutí o stanovení daně.¹²⁵ Ručitel je také povinen zajištěný nedoplatek uhradit v případě, že zanikne daňový subjekt bez právního nástupce.¹²⁶ Toto ustanovení jasně normuje, že daňový nedoplatek je vymahatelný i v případech, kdy daňový subjekt – právnická osoba, zcela účelově zanikne a nezanechá nikoho, na koho by mohly jeho dluhy přejít, a to právě na ručiteli, jelikož zánikem takové osoby tento zajišťovací prostředek nezaniká.¹²⁷

Výzvu ručiteli lze nicméně vydat až po splnění zákonných podmínek. Těmi je neuhrazení daňového nedoplatku daňovým subjektem, výzva k úhradě daňového nedoplatku daňovému subjektu a neúspěšné vymáhání daňového nedoplatku na daňovém subjektu. Všechny stanovené podmínky musí být splněny kumulativně, nicméně pokud by správce daně dospěl ke zřejmému zjištění, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné, lze tímto zjištěním poslední podmínku nahradit.¹²⁸ Prokazatelně bezvýsledné vymáhání nedoplatku ovšem musí být podepřeno důkazními prostředky a správce daně jej musí řádně odůvodnit.¹²⁹ Nelze také dovozovat, že vymáhání daňového nedoplatku by bylo prokazatelně bezvýsledné i jen na základě zjištění, že hodnota majetku daňového subjektu nedosahuje výše jeho daňového nedoplatku. Správce daně se v tomto případě musí pokusit alespoň o částečné vymožení daňového nedoplatku přímo na daňovém subjektu a není oprávněn přímo požadovat

¹²⁴ DVOŘÁK, Václav. Ručení v DPH. *Účetnictví*. 2013, 6, str. 2-6. ISSN 0139-5661.

¹²⁵ Srovnej § 171 odst. 1 DŘ.

¹²⁶ Srovnej § 171 odst. 2 DŘ.

¹²⁷ *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1040-1060. ISBN 978-80-7357-564-9.

¹²⁸ Srovnej § 171 odst. 3 DŘ.

¹²⁹ Česko. Krajský soud České Budějovice. Rozsudek ze dne 14.3.2008, č.j.: 10 Ca 212/2007-22.

uhrazení celého nedoplatku po ručiteli.¹³⁰ Výzvu ručiteli lze také vydat po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu a jelikož je již z povahy skutečnosti zahájení insolvenčního řízení bezvýznamné prokazovat bezúspěšnost vymahatelnosti daňového nedoplatku na daňovém subjektu, není třeba, aby výzva ručiteli splňovala výše popsané podmínky.^{131,132} Tento výklad potvrdil ve svém nálezu také Ústavní soud.¹³³

Ručitel má proti výzvě právo podat odvolání, a to za podmínek stanovených obecnými ustanoveními o odvolání, jeho obsahu a rozsahu.¹³⁴ Oproti obecnému pravidlu Daňového řádu stanovujícím, že odvolání nemá odkladný účinek,¹³⁵ je odvolání proti výzvě ručiteli upraveno odlišně, a to tak, že včasné podané odvolání v tomto případě odkladný účinek má.¹³⁶ Správce daně také může v rámci rozhodnutí o odvolání snížit nedoplatek daně, který má být ručitelem uhrazen. K tomuto snížení může dojít buď v rámci doměřovacího řízení, nebo v řízení o dozorčím prostředku. V tomto případě bude daňový nedoplatek snížen přímo daňovému subjektu a navazujícím rozhodnutím o odvolání bude upravena i částka, kterou je povinen uhradit ručitel. Zákon ale dále upravuje situaci, kdy takto výši stanovené daně změnit nelze, jelikož už uplynula lhůta pro stanovení daně, která standardně činí 3 roky.¹³⁷ V tomto případě lze nesprávně stanovenou daň a její případný nedoplatek snížit již pouze vůči ručiteli.¹³⁸

Postavení ručitele

V momentě doručení výzvy ručiteli, se ručitel dostává do stejného procesního postavení jako daňový subjekt. Toto procesní postavení se ovšem na ručitele vztahuje až ve fázi platební. Důvodová zpráva k DŘ k tomuto ustanovení uvádí, že přiznání

¹³⁰ Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 6.3.2014, č.j.: 1 Afs 3/2014-31.

¹³¹ Srovnej § 171 odst. 3 DŘ.

¹³² *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1040-1060. ISBN 978-80-7357-564-9.

¹³³ Česko. Ústavní soud. Nález ze dne 29.11.2000, sp.zn. IV. ÚS 316/2000.

¹³⁴ Srovnej § 109 a násl. DŘ a § 112 DŘ.

¹³⁵ Srovnej § 109 odst. 5 DŘ.

¹³⁶ Srovnej § 171 odst. 4.

¹³⁷ Srovnej § 148 DŘ.

¹³⁸ Srovnej § 171 odst. 5 DŘ.

procesního postavení účastníka ručiteli i v nalézacím řízení, tedy v řízení, kdy se daň zjišťuje a stanovuje, by mělo za následek neúměrné zatěžování ručitele a vedlo by k ne hospodárnosti daňového řízení.¹³⁹ Zároveň zákon stanovuje oprávnění ručitele k zproštění povinnosti mlčenlivosti o informacích této povinnosti podléhajícím, se kterými byl seznámen.¹⁴⁰

Jedním z práv ručitele výslovně zmíněných zákonem, je právo nahlížet do spisu ohledně daňového nedoplatku, za který ručitel ručí. Nahlížet do spisu může ručitel až po doručení výzvy k uhrazení nedoplatku a pouze v rozsahu nezbytném pro uplatnění jeho práv k užití opravných a dozorčích prostředků, případně k podání podnětu k prominutí daně. Toto ustanovení svou neurčitostí jistě zakládá důvody pro případné spory mezi ručitelem a správcem daně ohledně určení „nezbytného rozsahu“ nahlížení ručitele.¹⁴¹ Ještě před doručením výzvy ručiteli, a tedy i před nahlížením ručitele do spisu, má ručitel právo požadovat po správci daně informace o výši daňového nedoplatku, za který ručí a správce daně má povinnost tuto informaci ručiteli poskytnout.¹⁴² V obou případech poskytování informací ručiteli by měl správce daně dbát zásad přiměřenosti a slušnosti, především umožnit osobám zúčastněným na správě daní uplatňovat jejich práva a používat při tom jen takových prostředků, které tyto osoby nejméně zatěžují.¹⁴³

4.3.6 Ručení odběratele za DPH

Jak je patrné z textu výše, daňové ručení je poměrně propracovaným institutem, se kterým se právnická i laická veřejnost využívající tento institut sžila a jeho časté využití je prokázáno i bohatou judikaturou. Co ovšem vzbudilo pozornost a dodnes je provázáno četnými diskuzemi je institut ručení zavedený do úpravy daně z přidané hodnoty. Tato problematika je od novely účinné od 1.4.2011 řešena v ZDPH v § 109 a § 109a a vychází z evropské úpravy, čl. 205 Směrnice Rady 2006/112/ES, který daňové ručení v určitých případech připouští a jeho aplikaci nechává na rozhodnutí členských

¹³⁹ Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Praha, 19.11.2008.

¹⁴⁰ Srovnej § 172 odst. 1 a § 52 odst. 2 DŘ.

¹⁴¹ *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1040-1060. ISBN 978-80-7357-564-9.

¹⁴² Srovnej § 172 odst. 2 DŘ.

¹⁴³ Srovnej § 5 odst. 3 DŘ a § 6 odst. 5 a 6 DŘ.

států. Cílem této novely bylo omezit podvody v oblasti DPH a zajistit neodvedenou daň z podezřele vypadajících obchodů.¹⁴⁴

Jak je tedy ručení v oblasti DPH upraveno? ZDPH stanoví, že plátce, který přijme zdanitelné plnění s místem plnění v tuzemsku uskutečněné jiným plátcem nebo poskytne úplatu na takové plnění (dále jen „příjemce zdanitelného plnění“), ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku uskutečnění zdanitelného plnění nebo poskytnutí úplaty na takové plnění věděl, nebo vědět měl a mohl, že:

- a) daň uvedená na daňovém dokladu nebude úmyslně zaplacená;
- b) plátce, který uskutečňuje toto zdanitelné plnění nebo obdrží úplatu na takové plnění (dále jen „poskytovatel zdanitelného plnění“), se úmyslně dostal nebo dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit, nebo;
- c) dojde ke zkrácení daně nebo vylákání daňové výhody.^{145, 146}

V případě popsaném v bodě a) je esenciální podmínkou vzniku ručení úmysl nezaplacení daně. Nepostačuje pouze prosté neuhrazení daně, ale je nutné její úmyslné neuhrazení, přičemž tento úmysl musí správce daně prokázat. Obdobně se bude postupovat i v druhém případě, tedy kdy se poskytovatel zdanitelného plnění úmyslně dostane do postavení, kdy nemůže daň zaplatit. Poslední bod je poté zcela záměrně definovaný poněkud obecněji a pro objasnění pojmu krácení daně je třeba nahlédnout do judikatury. NSS ve svém rozsudku 5 Afs 12/2004-52 judikoval, že „*krácení daně, ačkoliv není v zákoně definováno, lze chápat jako jakékoliv jednání daňového subjektu - poplatníka daně z příjmů, v důsledku něhož je mu vyměřena nižší daň nebo k vyměření této povinné platby vůbec nedojde.*“¹⁴⁷

Ručitelský vztah tedy vzniká již samotným uskutečněním zdanitelného plnění, ovšem aby mohl správce daně vymáhat nedoplatek přímo po příjemci zdanitelného plnění, je nutné, aby došlo k řadě provázaných okolností. Předně dojde k realizaci obchodu, při kterém nastane alespoň jedna ze tří výše uvedených situací - body a), b),

¹⁴⁴ DVOŘÁK, Václav. Ručení v DPH. *Účetnictví*. 2013, 6, str. 2-6. ISSN 0139-5661.

¹⁴⁵ Srovnej § 109 odst. 1 ZDPH.

¹⁴⁶ DRÁBOVÁ, Milena. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. str. 793-801. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-740-9.

¹⁴⁷ Tamtéž.

nebo c). Poté příjemce plnění nevyužije možnosti, kterou mu dává § 109a ZDPH, tedy možnost úhrady části závazku vůči poskytovateli ve výši daně z tohoto plnění.¹⁴⁸ Dále poskytovatel plnění neodvede na výstupu DPH. Správce daně má poté povinnost vymáhat neuhrazenou daň nejdříve na samotném dlužníkovi. Předpokládejme, že k tomuto kroku správce daně přistoupí a ve vymáhání je neúspěšný. Následně se správce daně může se svým nárokem obrátit na ručitele, musí mu ovšem prokázat, že byly splněny všechny výše uvedené zákonné podmínky ručení.¹⁴⁹ Správce daně musí primárně prokázat, že příjemce o potencionálním riziku neuhrazení DPH „věděl, nebo vědět měl a mohl“. Ze Zákona o dani z přidané hodnoty (a z důvodové zprávy k předmětnému ustanovení) plyne, že zavinění je tedy možné jak ve formě úmyslu a vědomě nedbalosti („věděl“), nebo dokonce nedbalosti nevědomé („vědět měl a mohl“). Jedná se tedy o velmi přísně formulované ustanovení, kdy příjemce zdanitelného plnění nemůže uplatnit prakticky žádný liberační důvod (např. nedostatek znalostí nutných k výkonu funkce) a musí tedy vždy jednat s péčí řádného hospodáře a pečlivě posoudit rizikovost každé transakce, do které jako plátce vstupuje.¹⁵⁰

Příjemce zdanitelného plnění ručí také za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je úplata za toto plnění:

- a) bez ekonomického opodstatnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny;
- b) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na účet vedený poskytovatelem platebních služeb mimo tuzemsko nebo;
- c) poskytnuta zcela nebo zčásti bezhotovostním převodem na jiný účet než účet poskytovatele zdanitelného plnění, který je správcem daně zveřejněn způsobem umožňující dálkový přístup, a pokud úplata za toto plnění překračuje dvojnásobek částky podle zákona upravujícího omezení plateb v hotovosti, při jejímž překročení je stanovena povinnost provést platbu bezhotovostně.^{151,152}

První odstavec předmětného ustanovení se zabývá pojmem odchylné ceny. Pojem zcela zjevně odchylná cena lze přiblížit tak, že cena musí být evidentně vychýlená

¹⁴⁹ DVOŘÁK, Václav. Ručení v DPH. *Účetnictví*. 2013, 6, str. 2-6. ISSN 0139-5661.

¹⁵⁰ DRÁBOVÁ, Milena. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. str. 793-801. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-740-9.

¹⁵¹ Tamtéž.

¹⁵² Srovnej § 109 odst. 2 ZDPH.

z mantinelů, ve kterých se obvyklá cena pohybuje (bude se jednat např. i o poskytnutí neodůvodněné slevy, tedy neopodstatněné snížení ceny). Podstatou tohoto ustanovení je, že cena musí být nejen zcela zjevně odchýlná, ale toto odchýlení také příjemce není schopen ekonomicky obhájit a odůvodnit. Při stanovení obvyklé ceny poté správce daně bude vycházet ze zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, který stanovuje, že obvyklá cena je taková cena, která by byla dosažena při prodejích stejného či obdobného majetku nebo při poskytování stejné nebo obdobné služby v obvyklém obchodním styku v tuzemsku ke dni uskutečnění plnění.¹⁵³

Situace potenciálního ručení stanovená v odstavci b) je poměrně diskutabilní. Drábová¹⁵⁴ se dokonce domnívá, že je v rozporu s unijním právem. Nicméně GFŘ tento bod obhajuje jako zcela nezbytný, neboť údajně dle poznatků daňové správy je fakt, že bankovní účet používaný k platbám za zdanitelná plnění uskutečněným v tuzemsku není v tuzemsku veden, velmi ztěžuje účinný boj proti podvodům s DPH a v mnoha případech je taková platba zapojena do řetězce stíženého podvodem na DPH.¹⁵⁵ Odpůrci tohoto ustanovení naopak kontrují argumenty, že k únikům v rámci DPH předně dochází v jiných oblastech a toto ustanovení lze tedy proto považovat pouze za extrémní zásah do smluvní volnosti podnikatelských subjektů.¹⁵⁶

Poslední bod tohoto ustanovení je třeba rozebrat poněkud podrobněji, týká se totiž opět velmi diskutované problematiky oznámení a zveřejňování bankovních účtů daňových subjektů. Dle § 96 ZDPH je totiž osoba povinná k dani povinna uvést v přihlášce k registraci plátce čísla všech svých účtů u poskytovatelů platebních služeb, pokud jsou používány k ekonomické činnosti. Dále je osoba povinná k dani oprávněná z těchto účtů vybrat takové, které budou správcem daně zveřejněny způsobem umožňujícím dálkový přístup. Je třeba si tedy předně uvědomit, že toto ustanovení řeší dvě zcela odlišné věci. Za prvé to je obligatorní povinnost oznámení bankovních účtů a

¹⁵³ Srovnej § 2 odst. 1 zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku.

¹⁵⁴ DRÁBOVÁ, Milena. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. str. 793-801. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-740-9.

¹⁵⁵ Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013 ze dne 5.3.2013, č.j.: 3308/13/7001-21002-012287.

¹⁵⁶ DVOŘÁK, Václav. *Ručení v DPH. Účetnictví*. 2013, 6, str. 2-6. ISSN 0139-5661.

za druhé je to fakultativní možnost některé takové bankovní účty zveřejnit.¹⁵⁷ Zatímco první zmíněná povinnost je vesměs chápána jako zcela oprávněná a není proti ní zásadnějších výtek, zveřejňování bankovních účtů považují někteří autoři za neoprávněný zásah do soukromí ekonomických subjektů.¹⁵⁸ Zveřejňování bankovních účtů by jistě takové vášně nebudilo, pokud by s ním nebylo spojeno právě riziko ručení. Pokud totiž plátce daně neurčí žádný z oznámených účtů ke zveřejnění, bude u něj uvedena informace, že žádné číslo účtu neurčil, což samo o sobě může u obchodních partnerů vzbuzovat nedůvěru. Pokud by totiž plátce, který žádný ze svých účtů nezveřejnil, požadoval od svých obchodních partnerů bezhotovostní plnění, budou všichni takoví odběratelé vystaveni riziku ručení za DPH. Obdobná bude situace, pokud plátce daně nějaký účet sice zveřejní, ale bude požadovat, aby byly bezhotovostní platby prováděny na účet jiný. Ručení poté vznikne okamžikem zadání příkazu k bezhotovostnímu převodu na nezveřejněný bankovní účet. Pokud nebude v tento okamžik bankovní účet zveřejněn ve správce daně vedeném registru, stává se automaticky příjemce plnění (odběratel) ručitelem za DPH, kterou dodavatel z tohoto plnění případně neuhradí.¹⁵⁹ GFŘ problematiku tohoto ustanovení řešilo v několika svých informacích¹⁶⁰, ze kterých je nutné zmínit tu, která upozorňovala na problematiku provádění specifických transakcí. Generální finanční ředitelství předně upozornilo na problematiku faktoringu. Faktoring je službou, v rámci níž poskytovatel této služby (faktor) přebírá za příjemce služby (klienta) správu, případně i vymáhání pohledávek s různým rozsahem přechodu práv a povinností na faktora. Důsledkem tohoto vztahu tedy je, že příjemce (odběratel) zdanitelného plnění již nebude hradit pohledávku poskytovateli plnění, ale třetí osobě (faktorovi, typicky faktoringové společnosti). Správce daně poté bude zkoumat, zda úhrada příjemce zdanitelného plnění provedena

¹⁵⁷ Správce daně bankovní účty zveřejňuje na internetových stránkách Finanční správy a Daňovém portále: <http://www.daneelektronicky.cz/>

¹⁵⁸ DVOŘÁK, Václav. Ručení v DPH. *Účetnictví*. 2013, 6, str. 2-6. ISSN 0139-5661.

¹⁵⁹ Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013 ze dne 5.3.2013, č.j.: 3308/13/7001-21002-012287.

¹⁶⁰ Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013 ze dne 5.3.2013, č.j.: 3308/13/7001-21002-012287; Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 pís. c) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů ze dne 29.03.2013, č.j.: 14 232/13/7001-21002-012287; Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 pís. c) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů ze dne 10.09.2013, č.j.: 14 540/13/7001-21002-012287; Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 pís. c) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů v některých specifických případech provádění platebních transakcí ze dne 23.10.2013, č.j.: 49 115/13/7001-21002-012287.

přes faktoringovou společnost (třetí subjekt), bude ve výsledku touto společností provedena na účet poskytovatele zdanitelného plnění řádně zveřejněný způsobem umožňujícím dálkový přístup. Pokud tomu tak bude a pokud bude správci daně věrohodně prokázána celá transakční stopa za dotčené zdanitelné plnění, tedy od příjemce zdanitelného plnění přes faktoringovou společnost až na zveřejněný účet poskytovatele zdanitelného plnění, poté nebude podmínka ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH naplněna. Obdobně bude správce daně přistupovat také k platbám provedeným nepřímo přes advokátní či notářskou úschovu nebo přes vázaný účet. K ručení dle předmětného ustanovení opět nedojde, pokud budou ve výsledku peněžní prostředky převedeny na zveřejněný účet poskytovatele zdanitelného plnění a dojde k hodnověrnému doložení celé transakční stopy. GFŘ dále doplňuje informace k platbě na zveřejněné účty skupiny a vyjasňuje, že pokud příjemce zdanitelného plnění poskytne úhradu tohoto plnění na jakýkoliv z účtů skupiny, který je řádně zveřejněn způsobem umožňujícím dálkový přístup, nemůže toto jednání založit ručení dle § 109 odst. 2 písm. c) ZDPH.¹⁶¹

Dále příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty za něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem.¹⁶² Tato informace bude opět správcem daně zveřejněna na internetových stránkách Finanční správy a Daňovém portále: <http://www.daneelektronicky.cz/> (případně jiném portále Finanční správy) pod DIČ jednotlivých subjektů. Tomuto typu ručení se budu blíže věnovat v následující části práce týkající se institutu nespolehlivého plátce.

V neposlední řadě, příjemce zdanitelného plnění, které spočívá v dodání pohonných hmot distributorem pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty za něj není o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna

¹⁶¹ Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 písm. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů v některých specifických případech provádění platebních transakcí ze dne 23.10.2013, č.j.: 49 115/13/7001-21002-012287.

¹⁶² Srovnej § 109 odst. 3 ZDPH. O ručení za nespolehlivého plátce viz dále v kapitole 6 této práce.

způsobem umožňující dálkový přístup skutečnost, že je registrován jako distributor pohonných hmot podle zákona upravujícího pohonné hmoty.¹⁶³ Tento registr je veden Generálním ředitelstvím cel a je k dispozici na webových stránkách celní správy ČR.¹⁶⁴

4.3.6.1 Ručení oprávněného příjemce

Pro úplnost je v rámci ručení za DPH nutné zmínit se také o § 108a ZDPH, který upravuje ručení tzv. oprávněného příjemce. Jedná se v podstatě o ručení třetí osoby, kdy oprávněným příjemcem je osoba, jejíž postavení upravuje zákon o spotřebních daních, opět se tedy jedná o snahu minimalizovat daňové úniky v oblasti dovozu pohonných hmot. Oprávněným příjemcem je osoba, která jednorázově, či opakovaně přijímá vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od DPH dopravované z jiného členského státu, a to na základě povolení vydaného orgánem celní správy. Tento oprávněný příjemce, kterému vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit v souvislosti s přijetím vybraných výrobků z jiného členského státu, ručí za nezaplacenou daň z dodání tohoto zboží třetí osobě osobou, která toto zboží pořídila z jiného členského státu, a to i když není pořizovatelem vybraných výrobků. V podstatě se tedy jedná o ručení za nezaplacenou DPH, která se vztahuje na dodání zboží třetí osobě od osoby, která dané zboží pořídila v jiném členském státě a za využití služeb oprávněného příjemce. A pokud osoba, která toto vybrané zboží z jiného členského státu pořídila a nezaplatila DPH z následného dodání tohoto zboží třetí osobě v tuzemsku, padá povinnost daň odvést právě na oprávněného příjemce. Oprávněný příjemce se může z tohoto ručení vyvinut, pokud prokáže, že přijal veškerá opatření, která od něj mohou být rozumně požadována, aby ověřil, že daň bude osobou, která toto zboží pořídila, řádně zaplacená. Ručení oprávněného příjemce za nezaplacenou daň je poté limitováno výší daně vypočtené ze základu daně odpovídající ceně obvyklé včetně spotřební daně.^{165,166}

¹⁶³ Srovnej § 109 odst. 4 ZDPH.

¹⁶⁴ Dostupné z: <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/SpdInternet.aspx?act=findphm>

¹⁶⁵ Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013 ze dne 5.3.2013, č.j.: 3308/13/7001-21002-012287.

¹⁶⁶ Srovnej § 108a ZDPH.

4.3.6.2 Zvláštní způsob zajištění daně

Všem výše popsaným druhům ručení se potenciální ručitel může vyhnout, pokud bude postupovat dle § 109a ZDPH. Toto ustanovení příjemci zdanitelného plnění umožňuje uhradit za poskytovatele DPH z uskutečněného zdanitelného plnění přímo správci daně a tím se dostat do situace, kdy se dle zákona už příjemce nikdy nebude moci do pozice ručitele k danému zdanitelnému plnění dostat. Uhrazená daň tedy nebude správcem daně použita na úhradu nejstarších nedoplatků na daném osobním daňovém účtu dlužníka, ale bude použita pouze na úhradu daného zdanitelného plnění. Aby mohla být platba řádně přiřazena k určitému zdanitelnému plnění, musí být pečlivě identifikována následujícími údaji:

- identifikace poskytovatele zdanitelného plnění;
- daň, na kterou je úhrada určena;
- identifikace příjemce zdanitelného plnění;
- den uskutečnění zdanitelného plnění nebo den přijetí úplaty poskytovatelem zdanitelného plnění.¹⁶⁷

Jestliže příjemce den uskutečnění zdanitelného plnění neuvede, případně neuvede den úplaty, uplatní se právní fikce, podle níž bude za takový den považován den přijetí platby správcem daně.¹⁶⁸

Peněžní prostředky uhrazené výše uvedeným postupem budou připsány na osobní depozitní účet poskytovatele a poté budou převedeny na osobní daňový účet DPH poskytovatele, přičemž převod prostředků proběhne ke dni splatnosti daně za zdaňovací období. Příjemce zdanitelného plnění může uhrazení daně dle § 109a ZDPH použít pouze do doby, než bude vyzván jako ručitel, poté už by daň hradil jako ručitel.¹⁶⁹ Nicméně někteří autoři doporučují tento institut používat velmi obezřetně, a to zejména vzhledem k možným následkům, které by využití preventivní platby DPH mohlo mít na obchodní vztahy mezi podnikatelskými partnery a dle mého názoru s těmito závěry nelze než souhlasit.¹⁷⁰

¹⁶⁷ Srovnej § 109a odst. 2 ZDPH.

¹⁶⁸ Srovnej § 109a odst. 3 ZDPH.

¹⁶⁹ Informace GŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013 ze dne 5.3.2013, č.j.: 3308/13/7001-21002-012287.

¹⁷⁰ DVOŘÁK, Václav. Ručení v DPH. *Účetnictví*. 2013, 6, str. 2-6. ISSN 0139-5661.

4.4 Zálohy na daň

Posledním klasickým zajišťovacím institutem, který je upraven v Daňovém řádu v díle 4 – zajištění daní, jsou zálohy na daň.¹⁷¹

Zálohami na daň lze zajistit daň, která nebyla ještě známa, není stanovena a není dosud splatná, jedná se tedy o zálohování budoucí daně. Zálohové zajištění daně není přitom možné u všech daní, ale pouze u těch, u kterých tak stanoví hmotněprávní zákon, případně sám správce daně svým rozhodnutím. Takový zákon také stanoví případné lhůty pro placení záloh a způsob výpočtu výše zaplacené zálohy, Daňový řád tato specifická ustanovení neobsahuje.

Nejtypičtějším příkladem placení záloh, jsou zálohy na daň z příjmů fyzických, příp. právnických osob, které podrobněji upravuje Zákon o daních z příjmů.¹⁷² U stanovení zálohy na základě tohoto zákona je třeba dbát na rozlišování dvou základních období, podstatných pro určení a placení záloh, a to zdaňovací období a zálohové období. Zdaňovací období je u fyzické osoby vždy kalendářní rok,¹⁷³ u právnické osoby je to pak kalendářní rok, hospodářský rok, případně jinak zákonem určené období.¹⁷⁴ Zálohové období je pak období od prvního dne, který následuje po uplynutí posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za poslední zdaňovací období do posledního dne lhůty pro podání daňového přiznání za následující zdaňovací období.¹⁷⁵

Výše placených záloh obecně závisí na poslední známé dani, přičemž správce daně má oprávnění stanovit zálohu i jinak, popřípadě povolit výjimku z povinnosti daň zálohovat, a to i za celé zdaňovací období. Typickým příkladem pro úpravu výše zálohy mohou být výkyvy ve zdanitelných příjmech podnikatelů. Jednoduše si lze představit situaci, kdy se daňový subjekt oprávněně domnívá, že v následujícím zdaňovacím období nedosáhne takových příjmů jako v předchozím zdaňovacím období, za které mu byla vyměřena daň, a tudíž že záloha na daň stanovená podle poslední známé daně bude výrazně převyšovat daň v následujícím zdaňovacím období. Jelikož smyslem

¹⁷¹ Srovnej § 174 DŘ.

¹⁷² Srovnej § 38a ZDP.

¹⁷³ Srovnej § 5 odst. 1 ZDP.

¹⁷⁴ Srovnej § 17a ZDP.

¹⁷⁵ Srovnej § 38a ZDP.

zálohových plateb na daň je pouze zajištění daně, nepřichází v úvahu vybírání nepřiměřeně a neodůvodněně vysokých záloh na tuto daň. Zde je třeba uvést, že i plátce daně je povinen návrh na snížení záloh na daň řádně odůvodnit a doložit potřebné dokumenty, které ho vedou k výše popsanému závěru (např. účetní výkazy, apod.).¹⁷⁶

Vzhledem k tomu, že na snížení zákonné zálohové povinnosti, případně úpravě periodicity placení záloh, není právní nárok, nemusí správce daně takovému návrhu vyhovět. V každém případě musí být rozhodnutí správce daně v duchu zásad, na nichž stojí Daňový řád, řádně odůvodněno a, jak plyne z judikatury Nejvyššího správního soudu, je přezkoumatelné ve správním soudnictví.¹⁷⁷

¹⁷⁶ *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. str. 1040-1060. ISBN 978-80-7357-564-9.

¹⁷⁷ Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 13.12.2006, č.j.: 3 Afs 10/2003-106, č. 1107/2007 Sb. NSS.

5. Daňová exekuce

5.1 Základní pojmy daňové exekuce

Jak bylo řečeno výše, cílem správy daní je nejen správné stanovení a zajištění daně, ale také zabezpečení její úhrady. Správce daně může, jak je stanoveno v § 175 odst. 1 DŘ daňový nedoplatek (tj. splatnou daňovou pohledávku) vymoci mj. daňovou exekucí. Daňová exekuce je jedním z dílčích daňových řízení, které je vždy zahajováno ex officio, tedy z moci úřední, a správce daně má během tohoto procesu poměrně široký zákonný prostor pro to, jak daňový nedoplatek na daňovém dlužníkovi vymoci.¹⁷⁸

Kromě daňové exekuce může správce daně případně zajistit vymození daňového nedoplatku prostřednictvím soudního exekutora, nebo jej uplatnit v insolvenčním řízení či jej přihlásit do veřejné dražby. Vždy přitom správce daně musí zvolit takový postup, aby náklady spojené s vymáháním byly proporcionální k výši nedoplatku.¹⁷⁹

Věcně příslušný pro vymáhání daňových nedoplatků je ten správce daně, který je správním orgánem (nebo jiným státním orgánem) v rozsahu mu svěřené působnosti při správě daní. Nemusí se tedy jednat pouze o finanční úřad, ale v úvahu přichází také úřad celní (např. v případě nedoplatku z oblasti spotřebních a ekologických daní a cel), případně obec (v případě určitého místního poplatku). Místně příslušný je pak obvykle správce daně podle místa pobytu fyzické osoby nebo místa sídla právnické osoby. Jak je obvyklé, v případě daně z nemovitostí je pak příslušný ten správce daně, v jehož obvodu se předmětná nemovitost nachází.¹⁸⁰

Pro popis procesu daňové exekuce (a ostatně i jiných řízení dle Daňového řádu) je v neposlední řadě nutné vymezit pojem daňového subjektu. Tím je dle § 20 odst. 1 DŘ taková osoba, kterou za daňový subjekt označuje zákon, jakož i osoba, kterou zákon označuje jako poplatníka nebo jako plátce daně. Nedoplatkem daně se pak dle § 153

¹⁷⁸ SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2010, 15(11), str. 33-38. ISSN 1211-7293.

¹⁷⁹ Srovnej § 175 odst. 2 DŘ.

¹⁸⁰ SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2010, 15(11), str. 33-38. ISSN 1211-7293.

odst. 1 DŘ rozumí taková částka daně, která není uhrazena a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatkem se též rozumí neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně. Daňový řád poté v § 176 odst. 2 obou výše specifikovaných pojmů používá a pomocí nich definuje pojem **daňového dlužníka, za kterého považuje takový daňový subjekt, který neuhradil daňový nedoplatek.**

Pro daňovou exekuci je zcela klíčový exekuční titul. Exekučním titulem může být na základě taxativního výčtu stanoveným zákonem pouze:

- **výkaz nedoplatků** sestavený z údajů evidence daní, přičemž tento výkaz musí obsahovat zákonem stanovené náležitosti, a to označení správce daně, který výkaz vydal, číslo jednací, označení daňového subjektu, který daňový nedoplatek neuhradil, údaje o jednotlivých nedoplatcích, podpis úřední osoby a otisk úředního razítka (případně nahrazený elektronickým podpisem), potvrzení o vykonatelnosti a den, k němuž byl výkaz sestaven;
- **vykonatelné rozhodnutí**, kterým je stanoveno peněžité plnění; zde mluvíme o platebním výměru, dodatečném platebním výměru, nebo hromadném předpisném seznamu; nebo
- **vykonatelný zajišťovací příkaz**; o tomto institutu již blíže pojednává předchozí část této práce, nicméně není od věci připomenout, že zajišťovacím příkazem správce daně ukládá daňovému subjektu zaplatit částku uvedenou v předmětném příkazu, a to v případě, kdy je odůvodněná obava, že daň, u které dosud neuplynul den splatnosti nebo daň, která dosud nebyla stanovena, bude v době její splatnosti nedobytná a její vymáhání bude spojeno se značnými obtížemi. V případě hrozícího nebezpečí z prodlení je dokonce zajišťovací příkaz vykonatelný již okamžikem oznámení daňovému subjektu.¹⁸¹

¹⁸¹ Srovnej § 176 DŘ.

5.2 *Proces daňové exekuce*

Exekuční řízení je zahájeno vydáním exekučního příkazu, nikoliv tedy jeho doručení dlužníkovi, přičemž jako základ pro vydání exekučního příkazu musí vždy existovat jeden z exekučních titulů uvedených výše. Exekuční příkaz musí kromě obecných náležitostí stanovených pro rozhodnutí dle Daňového řádu¹⁸² obsahovat informace o způsobu provedení daňové exekuce, výši nedoplatku, výši exekučních nákladů a odkaz na exekuční titul.¹⁸³ K výši nedoplatku je nutné doplnit že dle § 178 odst. 3 DŘ správce daně nařizuje exekuci také na úroky z prodlení, o které se vymáhaná částka bude v průběhu exekučního řízení zvyšovat. V neposlední řadě je třeba zmínit, že proti exekučnímu příkazu je možné podat odvolání, a to do 15 dnů od jeho doručení dlužníkovi. Ještě před zahájením exekučního řízení je možné, a z hlediska praxe také velmi pravděpodobné, aby správce daně dlužníka vyrozuměl o výši jeho nedoplatků a také ho upozornil na možné negativní následky spojené s jejich neuhrazením.¹⁸⁴ Toto vyrozumění není rozhodnutím správce daně, nýbrž pouze neformálním úkonem, který může být v zásadě učiněn v jakékoliv formě. Daňový subjekt se tedy proti obsahu tohoto vyrozumění nemůže bránit řádnými opravnými prostředky, ale může vznést námitky dle § 159 DŘ.¹⁸⁵ Sobotková¹⁸⁶ nicméně ve svém článku předkládá názor, že na zasílání neformální výzvy dle § 153 odst. 3 DŘ by daňové subjekty rozhodně neměly spoléhat, jelikož správce daně od těchto neformálních upomínek bude upouštět zejména tam, kde by hrozilo prodlení s placením daňového nedoplatku. Dále jsou v článku připomenuty důvody, proč se z původní povinnosti správce daně stala věc zcela dobrovolná.¹⁸⁷ Těmi jsou především značná administrativní a hospodářská zátěž správce daně.

¹⁸² Srovnej § 102 odst. 1 DŘ.

¹⁸³ Srovnej § 178 odst. 2 DŘ.

¹⁸⁴ Srovnej § 153 odst. 3 DŘ.

¹⁸⁵ MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8. 2015. Praha: Leges, 2015. str. 668-673. ISBN 978-80-7502-081-9.

¹⁸⁶ SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2010, 15(11), str. 33-38. ISSN 1211-7293.

¹⁸⁷ Dle § 73 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků byl správce povinen před zahájením vymáhání daňového nedoplatku zaslat daňovému subjektu výzvu k jeho uhrazení v náhradní lhůtě a dlužníka upozornit, že po marném uplynutí této náhradní lhůty bude přistoupeno k vymáhání splatného nedoplatku.

Daňová exekuce je proveditelná několika způsoby, taxativně stanovenými v § 178 odst. 5 DŘ, a to:

- srážkami ze mzdy;
- příkázáním pohledávky v účtu poskytovatele platebních služeb;
- příkázáním jiné peněžitě pohledávky;
- postižením jiných majetkových práv;
- prodejem movitých věcí; nebo
- prodejem nemovitých věcí.

Výše uvedené způsoby lze tematicky rozdělit do dvou skupin. První skupinu tvoří způsoby výkonu exekuce, které postihují majetková práva dlužníka a při kterých správce daně ukládá exekučním příkazem povinnosti jak samotnému daňovému dlužníkovi, tak i jeho poddlužníkovi, který je oprávněn s majetkovým právem dlužníka nakládat (jedná se tedy o srážky ze mzdy, příkázání pohledávky v účtu poskytovatele platebních služeb, příkázání jiné peněžitě pohledávky a postižení jiných majetkových práv). V těchto případech správce daně bezodkladně vyrozumí poddlužníka o existenci pravomocného exekučního příkazu, přičemž toto vyrozumění je poddlužníkovi nutné doručit do vlastních rukou. Poddlužník musí splnit povinnost danou mu předmětným exekučním příkazem, jinak správce daně může nárokovat splnění dlužné částky z prostředků poddlužníka.¹⁸⁸

Druhou skupinu pak tvoří prodej movitých a nemovitých věcí dlužníka v dražbě. Pojdme si tedy nyní jednotlivé způsoby výkonu exekuce detailněji rozebrat.

5.2.1 Daňová exekuce provedená srážkami ze mzdy

Daňová exekuce prováděná srážkami ze mzdy je jedním z nejčastějších způsobů provádění daňové exekuce.¹⁸⁹ Proveďte se srážkami ze mzdy a z jiných příjmů do výše částky uvedené v exekučním příkazu.¹⁹⁰ Co může být zmíněnými jinými příjmy Daňový

¹⁸⁸ Srovnej § 186 DŘ.

¹⁸⁹ SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2010, 15(11), str. 33-38. ISSN 1211-7293.

¹⁹⁰ Srovnej § 187 odst. 1 DŘ.

řád nespecifikuje, a proto je třeba obrátit se subsidiárně na Občanský soudní řád, konkrétně na § 299 OSŘ, který stanoví, že těmito jinými příjmy je náhrada mzdy nebo platu, nemocenské, peněžitá pomoc v mateřství, důchody, stipendia, podpora v nezaměstnanosti a podpora při rekvalifikaci, odstupné (popřípadě obdobná plnění poskytnutá v souvislosti se skončením zaměstnání), peněžitá plnění věrnostní nebo stabilizační povahy poskytnutá v souvislosti se zaměstnáním, úrazový příplatek, úrazové vyrovnání a úrazová renta a také dávky vyplývající ze smlouvy o výměnku podle Občanského zákoníku. Srážky z těchto příjmů pak provádí plátce mzdy dlužníka, a to od okamžiku, kdy mu je doručen exekuční příkaz a po celou dobu trvání exekuce.¹⁹¹ Daňový řád umožňuje správci daně na návrh dlužníka ze závažných důvodů snížit výši částky, která má být v příslušném období sražena ve prospěch daňové exekuce. Zde je ale nutné upozornit, že na toto snížení nemá dlužník právní nárok a také se proti rozhodnutí o snížení nelze bránit opravnými prostředky.¹⁹² Dále je v Daňovém řádu upravena situace, kdy bude existovat více plátců mzdy dlužníka, případně když nárok na mzdu dlužníkovi vznikne až po nařízení daňové exekuce. V zásadě bude platit pravidlo, že správce daně stanoví všem plátcům mzdy limit, pod který nebudou moci mzdu sražen a to tak, aby součet těchto limitů odpovídal základní nezabavitelné částce příjmů.¹⁹³ V neposlední řadě je dle § 189 DŘ jak dlužník, tak plátce mzdy povinen správci daně oznámit nový nárok na mzdu dlužníka (tedy že dlužník začal pracovat u nového plátce mzdy) a zánik práva na mzdu u dosavadního plátce mzdy, a případně změnu plátce mzdy.

5.2.2 Daňová exekuce provedená příkázáním pohledávky z účtu poskytovatele platebních služeb

Dalším, a zároveň druhým nejčastějším způsobem provedení daňové exekuce, je příkázání pohledávek z účtu u poskytovatele platebních služeb. V podstatě se bude jednat o odepsání finančních prostředků dlužníka z jakéhokoliv bankovního účtu (a v jakékoliv měně), a to do výše částky, která je uvedena na exekučním příkazu. Ten se přitom z důvodu opatrnosti doručí dříve poskytovateli platebních služeb, než

¹⁹¹ Srovnej § 187 odst. 2 DŘ.

¹⁹² Srovnej § 187 odst. 3 DŘ.

¹⁹³ SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2010, 15(11), str. 33-38. ISSN 1211-7293.

dlužníkovi. Poskytovatel platebních služeb je pak povinen do výše předmětné částky dlužníkovi z jeho účtu peněžní prostředky nevyplatit, ani s nimi jinak nenakládat.¹⁹⁴

5.2.3 Daňová exekuce provedená příkazáním jiné peněžité pohledávky

Tento druh výkonu daňové exekuce se bude vztahovat k jiným peněžním prostředkům než je nárok na mzdu nebo pohledávku z účtu u poskytovatele platebních služeb a je upraven v § 191 DŘ. Opět je výše postižené částky stanovena v exekučním příkazu, který se doručí dříve poddlužníkovi než dlužníkovi a stejně jako u pohledávky vzniklé na účtu u poskytovatele platebních služeb, i zde nesmí poddlužník od doby doručení exekučního příkazu s pohledávkou nijak nakládat (vyplatit ji dlužníkovi, provést na ni započtení, apod.). Prakticky budou pod tuto kategorii spadat veškeré pohledávky, které má dlužník vůči třetím osobám.

5.2.4 Daňová exekuce provedená postižením jiných majetkových práv

Posledním typem provedení daňové exekuce formou postižení majetkových práv dlužníka je daňová exekuce provedená postižením jiných majetkových práv. Daňový řád v § 192 a § 193 výslovně umožňuje postihnout jiné majetkové právo dlužníka, které není spojeno s jeho osobou a je převoditelné na jiného. Typickým příkladem bude např. srážení finančních prostředků dlužníka z účtů jiných osob včetně účtu manžela. Dále mohou být daňovou exekucí postihovány podíly na společnostech, členská práva a povinnosti v družstvech, aj.¹⁹⁵

5.2.5 Daňová exekuce provedená prodejem movitých a nemovitých věcí

Následující způsoby provedení daňové exekuce se týkají zpeněžení movitých a nemovitých věcí dlužníka.

K provedení daňové exekuce výše popsaným způsobem může správce daně nařídit dražbu. Dražba je speciálně upravena Daňovým řádem (§ 194 – § 202 DŘ) a

¹⁹⁴ Srovnej § 190 DŘ.

¹⁹⁵ SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2010, 15(11), str. 33-38. ISSN 1211-7293.

slouží k zpeněžení movitých a nemovitých věcí získaných v rámci exekučního řízení. Správce daně k provedení dražby pověří daňového exekutora, případně licitátora (k provedení licitačních úkonů). Dražba je nařízena správcem daně, a to dražební vyhláškou a o jejím průběhu se sepisuje protokol, přičemž pokud je k tomu správce daně technicky vybaven, tak dražba probíhá primárně elektronicky. Dražba je ukončena, pokud byly vydraženy všechny předměty dražby, nebo jakmile dosažený výtěžek získaný dražbou postačuje k uspokojení vymáhaných nedoplatků.¹⁹⁶

Poměrně podrobně je v Daňovém řádu v § 203 – § 217 upraven postup daňové exekuce prodejem movitých věcí. Věci, které mají být prodány, určí daňový exekutor v soupisu věcí, přičemž daňový exekutor sepíše především věci, které dlužník může nejspíše postrádat a které se nejsnáze prodají. Daňový exekutor ale musí zároveň respektovat § 322 OSŘ, který výslovně stanovuje seznam věcí v majetku dlužníka, kterých se daňová exekuce týkat nemůže. Jsou to takové věci, které dlužník nezbytně potřebuje k uspokojování hmotných potřeb svých a své rodiny, nebo k plnění pracovních úkolů, jakož i jiné věci, jejichž prodej by byl v rozporu s morálním pravidly. Předmětné ustanovení OSŘ například zmiňuje obvyklé vybavení domácnosti, snubní prsten, zdravotnické potřeby, zvířata, která slouží člověku jako jeho společník, aj. Sepsané prodejné movité věci se poté zpeněží v dražbě, přičemž nejnižší dražební podání musí činit nejméně jednu třetinu zjištěné věci.¹⁹⁷

Vzhledem k daňové exekuci na nemovitý majetek dlužníka je třeba zmínit, že správce daně může daňovou exekuci postihnout pouze takový nemovitý majetek, který je ve vlastnictví či spoluvlastnictví dlužníka. Zákon dále zcela logicky stanoví, že dlužník nesmí s nemovitým majetkem postiženým exekucí jakkoliv nakládat.¹⁹⁸

Závěrečnou fází dražby je poté rozvrhové řízení, které se uplatní jak v případě nemovitých věcí, tak u movitostí v hodnotě nad 500.000 Kč vymezených v § 211 odst.

¹⁹⁶ BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právníké učebnice. str. 279. ISBN 978-80-7400-440-7.

¹⁹⁷ SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2010, 15(11), str. 33-38. ISSN 1211-7293.

¹⁹⁸ Srovnej § 218 – § 219 DŘ. Daňové exekuce prodejem nemovitých věcí je pak upravena v § 218 – § 227 DŘ.

5 DŘ. Hlavní rozdíl mezi rozvrhovým řízením dle Daňového řádu a dle Občanského soudního řádu tedy spočívá v tom, že dle OSŘ lze rozvrhové řízení použít pouze při prodeji nemovitostí. Další významnou odlišností je fakt, že rozvrhové řízení dle Daňového řádu je určeno pouze pro potřeby správce daně, a z tohoto důvodu do něj lze přihlašovat pouze daňové exekuční tituly. Rozvrhové řízení je poté završeno rozhodnutím o rozvrhu, kterým je jednotlivým věřitelům přiznán nárok na úhradu jejich přihlášené pohledávky s ohledem na jejich pořadí a výši výtěžku dražby.¹⁹⁹

¹⁹⁹ SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2010, 15(11), str. 33-38. ISSN 1211-7293.

5.3 Vyloučení majetku z daňové exekuce

Jaký majetek je obecně z daňové exekuce vyloučen jsem rozebrali výše. Dle Daňového řádu lze ale na základě návrhu dlužníka případně vyloučit z exekuce i další majetek, u něhož se dlužník domnívá, že u něj na základě určitého práva exekuci provést nelze. Návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce se podává do 15 dnů od doručení exekučního příkazu, správce daně o něm rozhodne do 30 dnů a proti tomuto rozhodnutí je možné do 15 dnů od jeho doručení podat odvolání.²⁰⁰

²⁰⁰ Srovnej § 179 DŘ.

5.4 *Odklad a zastavení daňové exekuce*

Daňový řád dále poměrně obsáhle řeší v § 181 odložení a zastavení daňové exekuce, které může proběhnout buď na návrh dlužníka, ale i z moci úřední. Částečné či úplné zastavení exekuce přichází v úvahu v případě, kdy je třeba šetřit skutečnosti rozhodné pro zastavení daňové exekuce, vyloučení předmětu exekuce ze soupisu věcí, nebo podmínky pro posečkání úhrady nedoplatku. V případě odložení exekuce zůstanou zachovány právní účinky již provedených exekučních úkonů, nestanoví-li správce daně jinak. V daňové exekuci se poté bude pokračovat, pokud pominou důvody, které vedly k jejímu odkladu, a nedojde-li k jejímu zastavení. Důvody k úplnému, či částečnému zastavení exekuce pak Daňový řád stanovuje demonstrativně a jsou jimi:

- nesplnění zákonných podmínek pro nařízení exekuce;
- odpadnutí důvodu, pro který byla exekuce nařízena;
- povolení posečkání úhrady nedoplatku;
- pravomocné rozhodnutí o postižení majetku, k němuž náleží právo nepřipouštět exekuci, nebo věci nepodléhající exekuci;
- zánik práva vymáhat nedoplatek;
- skutečnost, že předpokládaný výtěžek nepostačí ani ke krytí exekučních nákladů;
- fakt, že by pokračování v daňové exekuci bylo spojeno s nepoměrnými obtížemi;
- nařízení více daňových exekucí v případě, kdy k úhradě vymáhaného nedoplatku postačí pouze některá z nich;
- jiné důvody, pro které nelze v daňové exekuci pokračovat.²⁰¹

²⁰¹ Srovnej § 181 DŘ.

5.5 Exekuční náklady

V případě oprávněné daňové exekuce je dlužník povinen uhradit exekuční náklady, které spočívají v náhradě nákladů za nařízení daňové exekuce, v náhradě nákladů za výkon prodeje a v náhradě hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce. V případě exekuce, kdy je exekučním titulem zajišťovací příkaz, dlužník hradí pouze hotové výdaje. Zatímco výši exekučních nákladů stanoví správce daně exekučním příkazem, nebo samostatným rozhodnutím, hotové výdaje musí být vždy stanoveny samostatným rozhodnutím. Exekuční náklady se poté evidují na osobním daňovém účtu dlužníka a vymáhají se současně s nedoplatkem. Souhrnně lze uvést, že dlužník je povinen uhradit tyto exekuční náklady:

- náhradu nákladů za nařízení daňové exekuce ve výši 2% z částky, pro kterou byla daňová exekuce nařízena, nejméně však 500 Kč a nejvýše 500.000 Kč;
- náhradu nákladů za výkon prodeje ve výši 2% z částky, pro kterou byla daňová exekuce nařízena, nejméně však 500 Kč a nejvýše 500.000 Kč;
- náhradu hotových výdajů vzniklých při provádění daňové exekuce, které jsou stanovené správcem daně samostatným rozhodnutím a jejich úhrada je přednostní.²⁰²

²⁰² SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2010, 15(11), str. 33-38. ISSN 1211-7293.

5.6 Kdy se promlčuje právo vymáhat daňový nedoplatek?

Jak bylo uvedeno výše v kapitole 3 Placení a vymáhání daní, lhůta pro zaplacení daně je stanovena na 6 let a jedná se o lhůtu prekluzivní, kdy po uplynutí této lhůty nedoplatek daně nelze vybrat a vymáhat, přičemž zahájení exekučního řízení je jedním ze zákonných důvodů, který běh této lhůty přerušuje a po dobu vymáhání daně soudem nebo soudním exekutorem se tato lhůta staví. Nejpozději pak skončí lhůta pro placení daně uplynutím 20 let o jejího počátku, resp. je-li nedoplatek zajištěn zástavním právem, které se zapisuje do veřejného registru, tak uplynutím 30 let po tomto zápisu.²⁰³

²⁰³ Srovnej § 160 DŘ.

6. Institut nespolehlivého plátce

6.1 *Legislativní proces a související diskuze. Cíle zavedení institutu.*

Institut nespolehlivého plátce byl do českého právního řádu zaveden novelou zákona č. 502/2012 Sb., o dani z přidané hodnoty, která nabyla účinnosti dne 01.01.2013. Od vpuštění tohoto institutu do našeho právního řádu, tedy k dnešnímu dni, uplynuly více než 3 roky a dle aktuálních informací je připravována novela tohoto institutu s účinností od 01.01.2017.²⁰⁴

Zavedení tohoto institutu poměrně podrobně zdůvodňuje důvodová zpráva k výše zmíněné novele.²⁰⁵ Primárním důvodem bylo dle této důvodové zprávy, zefektivnit boj s daňovými úniky a přinést nový zajišťovací institut, který bude působit na plátce jak represivně, tak preventivně. Zákonodárce hned v úvodu důvodové zprávy zdůraznil, že správci daně v určitých případech neplacení daní jednoduše chybí nástroje pro jejich vymožení. Týká se to těch plátců DPH, kteří se plátcí daně stanou ex lege. Důvodová zpráva k ZDPH uvádí, že zatímco u těch plátců DPH, kteří se stali plátcí na základě dobrovolné registrace, má správce daně efektivní institut ve formě zrušení této registrace, u plátců DPH registrovaných ze zákona tomu tak není. U nich totiž může nastat situace, kdy v případě neplnění povinností vůči správci daně a následnému zrušení registrace k DPH, se ihned po naplnění zákonných podmínek (tedy dosažení zákonem požadovaného obratu)²⁰⁶, stanou registrovanými plátcí DPH znovu. Je tedy zřejmé, že zrušení registrace plátce DPH zde neplní svou funkci. Z toho důvodu dal zákonodárce do ruky správci daně institut nespolehlivého plátce, tedy jakéhosi difamujícího označení plátce DPH, které bude zveřejněno na portálu spravovaném Finanční správou a každý subjekt si bude moci tento status u plátce DPH ověřit. Represivně navíc nebude na nespolehlivé plátce působit jen toto označení. Dalším trestem pro ně bude povinná změna na měsíční zdaňovací období a dále skutečnost, že osoba, která přijímá plnění od nespolehlivého plátce, ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění. Zde je nutno uvést, že tím argumentace o nutnosti zavedení tohoto institutu končí.

²⁰⁴ SINECKÝ, Filip. *Institut nespolehlivých osob od roku 2017*. Dostupné na: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/institut-nespolehlivych-osob-od-roku-2017/>

²⁰⁵ Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Praha, 26.06.2012.

²⁰⁶ Srovnej § 6 ZDPH.

Důvodová zpráva se dále nijak nevypořádává s faktem, že správce daně má i jiné možnosti postihu a zajištění daně, než je zrušení registrace plátce DPH. Z mého pohledu je toto odůvodnění velmi strohé v porovnání s tím, jaké důsledky tento institut na plátce má.

Za další slabé místo tohoto institutu považuji již v Důvodové zprávě k ZDPH předvídané usměrňování výkladu nespolehlivého plátce pomocí výkladových stanovisek Generálního finančního ředitelství. Zákonodárce tento postup zdůvodňuje tím, že GFŘ bude mít díky této pravomoci větší prostor pro operativnější reakce na poznatky z praxe a bude tedy jednodušší sjednotit postup a výklad jednotlivých správců daně k dané problematice. S tímto závěrem by se dalo souhlasit, pokud by byl institut nespolehlivého plátce v legislativě dostatečně určitě definován. Sám zákonodárce si pravděpodobně uvědomoval tuto slabinu, když v Důvodové zprávě k ZDPH předjímá možnou protiústavnost výkladových stanovisek GFŘ v případě, že by znaky nespolehlivého plátce významněji doplňovala a rozšiřovala. Důvodová zpráva k ZDPH ovšem dochází k závěru, že zákonná definice je dostatečná a jasná a prostřednictvím zmíněných stanovisek GFŘ bude docházet pouze k sjednocení výkladu. Do dnešního dne byla k tomuto tématu vydána jedna sjednocující informace GFŘ, doplněná dvěma dodatky.²⁰⁷ Nutno dodat, že vágnost úpravy institutu nespolehlivého plátce a následná nutnost jeho výkladu pomocí stanovisek GFŘ způsobila v počátcích platnosti tohoto institutu nemalé zmatky. Problémem totiž byla prakticky neexistující legisvakační lhůta, a tudíž prakticky neschopnost veřejnosti se s tímto institutem blíže seznámit. Předmětná novela byla podepsaná prezidentem republiky těsně před koncem roku 2012 a zveřejněna ve sbírce listin 31.12.2012, přičemž částečně nabyla účinnosti již následující den, tedy 01.01.2013. První informace GFŘ k tomuto institutu byla vydána až po nabytí účinnosti novely dne 04.01.2013 a následně byla doplněna dvěma dodatky.

Zavedení institutu provázela poměrně bouřlivá diskuze, která, dlužno dodat, poměrně rychle opadla, přestože počet nespolehlivých plátců v poslední době rapidně

²⁰⁷ *Finanční správa*. Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a související ustanovení ze dne 05.12.2013, č.j.: 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, č.j. 55 366/13/7001-21002-012287 a Dodatku č. 2, č.j. 38 461/14/7001-21002-012287.

stoupá. Ještě před účinností novely se mnozí autoři nad nespolehlivým plátcem pozastavovali a kritizovali zejména záměr státu přenést svoji odpovědnost za výběr daní na jiné, tedy daňové subjekty.²⁰⁸ Je možné, že za utichnutím této diskuzi stojí i fakt, že k počátku dubna 2016 bylo registrováno 4 762 nespolehlivých plátců. Pokud toto číslo porovnáme s celkovým počtem plátců DPH k 1.4.2016 (499 546 plátců)²⁰⁹, jedná se procentuálně vyjádřeno o 0,9 % plátců, což jistě prozatím není velké číslo.²¹⁰ Je tedy otázkou, zda zavedení institutu splnilo svůj účel a zda je označení za nespolehlivého plátce skutečně efektivním. Je ale nutné dodat, že počet nespolehlivých plátců se poměrně dlouho držel na nízké hladině a raketově začal stoupat až v druhé polovině roku 2015, kdy se jejich počet přiblížil 4 000 a v tomto trendu se v roce 2016 pokračuje.²¹¹

²⁰⁸ Např. KOUKAL, Pavel. ZÁHOŘOVÁ, Eva. Nespolehliví plátcí DPH, aneb „slušní ať se nebojí“?. *Právní rádce*. 2013, 21(1), str. 20-21. ISSN 1210-4817.

²⁰⁹ *Finanční správa*. Údaje dostupné na: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>

²¹⁰ Dostupné z: <http://byznys.ihned.cz/c1-65243600-pocet-nespolehlivych-platcu-dph-roste-ve-ctvrtletistoupl-na-vice-nez-4-5-tisice>

²¹¹ Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/pocet-nespolehlivych-platcu-dph-se-blizi-4000/>

6.2 Vymezení institutu

Institut nespolehlivého plátce je upraven v § 106a ZDPH, který doslovně zní takto:

§ 106a

Nespolehlivý plátce

(1) Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem.

(2) Odvolání proti rozhodnutí podle odstavce 1 lze podat do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí a má odkladný účinek.

(3) Z důvodů hodných zvláštního zřetele může správce daně odkladný účinek vyloučit.

(4) Plátce může požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem; žádost může podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí,

a) že je nespolehlivým plátcem, nebo

b) kterým správce daně zamítl žádost o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem.

(5) Správce daně na žádost nespolehlivého plátce rozhodne, že není nespolehlivým plátcem, pokud plátce po dobu 1 roku závažným způsobem neporušuje své povinnosti vztahující se ke správě daně.

(6) Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že plátce

a) je nespolehlivým plátcem,

b) není nespolehlivým plátcem.

6.2.1 Definice nespolehlivého plátce

Dále budeme pokračovat výkladem předmětného ustanovení Zákona o dani z přidané hodnoty a předně si definujeme a vymezíme samotný institut nespolehlivého plátce. Odstavec 1 § 106a ZDPH říká, že nespolehlivým plátcem je takový plátce DPH, který poruší závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně a zároveň správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem. Pojem plátce DPH byl již v této práci rozebrán, nyní se tedy budeme věnovat dalším prvkům tohoto ustanovení.

Aby se tedy plátce DPH stal nespolehlivým plátcem, musí být kumulativně splněny tyto dvě podmínky:

1. plátce poruší závažným způsobem povinnosti vztahující se ke správě daně a zároveň
2. správce daně rozhodne (pravomocně), že tento plátce je nespolehlivým plátcem.

Hned z tohoto úvodního odstavce je jasné jak striktně, nekompromisně, ale zároveň velmi neurčitě je tento institut nastaven. Zákon predikuje, že plátce poruší svou povinnost vztahující se ke správě daně závažným způsobem, ovšem legislativa již neodpovídá na otázku, jak jsou tyto závažné způsoby definovány. Jako odrazový můstek nám může pomoci prakticky jen důvodová zpráva k předmětné novele a na ustanovení navazující informace GFŘ. Důvodová zpráva definuje, že předmětným **závažným porušením povinností** se nerozumí pouze porušení povinností vyplývajících ze zákona o DPH, ale také z Daňového řádu. Zde je třeba se zamyslet, zda toto vymezení nedává prostor také tomu, aby za závažné porušení mohlo být považováno porušení jakéhokoliv daňového (případně i jiného) zákona za podmínky, že tím dojde k porušení povinností směrem ke správci daně. Jako příklad těchto porušení důvodová zpráva uvádí povinnost podat daňové tvrzení, povinnost uhradit daň, povinnost součinnosti se správcem daně při daňové kontrole nebo při ověřování skutečností

uvedených v daňovém tvrzení či registračních údajích.²¹² Informace GFŘ²¹³ tuto definici postupně konkretizovala a stanovila, že za závažná porušení plnění povinností plátce se považují situace kdy:

- a) dochází k ohrožení veřejného zájmu představovaného řádným výběrem DPH, neboť plátce daně z přidané hodnoty porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo za následek vyměření nebo doměření daně oproti poslední známé dani. GFŘ také stanovilo limit, který lze považovat za ohrožení veřejného zájmu, a tím je situace, kdy bude ve výše stanovených případech platebním výměrem vyměřena či doměřena daň v minimální výši 500 tisíc Kč, přičemž do této částky se nezahrnuje případné příslušenství daně. V rámci tohoto bodu je také jasně stanoveno, že při rozhodování o udělení statusu nespolehlivého plátce je možné přihlížet pouze k porušením plnění povinností nastalých v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 01.01.2013, tedy od účinnosti novely, kterou byl institut nespolehlivého plátce upraven;
- b) dochází k ohrožení veřejného zájmu představovaného řádným výběrem DPH, neboť plátce daně z přidané hodnoty prováděl činnosti nebo se zapojil do obchodů, u nichž existuje odůvodněná obava, že DPH nebude uhrazena a správce daně v této souvislosti vydal po 01.01.2013 u tohoto plátce zajišťovací příkaz, který nebyl ve stanovené lhůtě uhrazen;
- c) dochází k ohrožení veřejného zájmu představovaného řádným výběrem DPH, neboť u plátce daně z přidané hodnoty je po dobu nejméně 3 kalendářních měsíců po sobě jdoucích evidován kumulativní nedoplatek na dani z přidané hodnoty ve výši minimálně 500 tisíc Kč bez příslušenství daně a tento stav v době vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí trvá. Předmětný nedoplatek je třeba počítat jako souhrn daňových povinností vyměřených, případně doměřených po 01.01.2013;
- d) dochází k ohrožení veřejného zájmu představovaného řádným výběrem DPH, neboť plátce daně z přidané hodnoty porušil své zákonem stanovené povinnosti,

²¹² Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Praha, 26.06.2012.

²¹³ *Finanční správa*. Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a související ustanovení ze dne 04.01.2013, č.j.: 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, č.j. 55 366/13/7001-21002-012287 a Dodatku č. 2, č.j. 38 461/14/7001-21002-012287.

což mělo za následek neuznání plátcem uplatňovaného nároku na odpočet daně a vyměření nebo doměření daně jiným způsobem, než plátce deklaroval v podaném daňovém priznání. I zde GFR stanovilo limit 500 tisíc Kč, a to pro ve výše uvedených případech snížený plátcem uplatněný odpočet daně. Další podmínkou je, aby související vyměřená nebo doměřená daň nebyla zcela uhrazena v náhradní lhůtě splatnosti uvedené v platebním výměru. Informace GFR dále stanovuje, že při rozhodování o udělení statusu nespolehlivého plátce je v těchto případech možné přihlížet pouze k porušení plnění povinností nastalých v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 01.01.2013 a která se takto projeví v rozhodnutích správce daně po 01.01.2014;

- e) dochází k ohrožení veřejného zájmu představovaného řádným výběrem DPH, neboť plátce daně z přidané hodnoty porušil své zákonem stanovené povinnosti, což mělo opakovaně za důsledek vyměření nebo doměření daně oproti poslední známé dani. Za opakovanost se v tomto případě považuje, pokud tyto situace nastaly alespoň za dvě zdaňovací období z šesti po sobě jdoucích zdaňovacích období. Opět je stanoveno, že při rozhodování o udělení statusu nespolehlivého plátce je v těchto případech možné přihlížet pouze k porušení plnění povinností nastalých v řízeních nebo v souvislosti s řízeními, která byla zahájena po 01.01.2013 a kde rozhodnutí o stanovení daně bylo vydáno po 01.10.2014;
- f) dochází k ohrožení veřejného zájmu představovaného řádným výběrem DPH, neboť plátce daně z přidané hodnoty neposkytuje požadovanou součinnost, tj. nereaguje řádně na výzvy správce daně, nebo bez řádného odůvodnění správci daně nepředloží požadované údaje potřebné pro správu daně. V rámci tohoto bodu lze při rozhodování o udělení statusu nespolehlivého plátce přihlížet pouze k porušení plnění povinností (tedy neposkytnutí požadované součinnosti) nastalému po 01.10.2014;
- g) dochází k ohrožení veřejného zájmu představovaného řádným výběrem DPH, neboť plátce daně z přidané hodnoty závažně ztěžuje nebo maří správu daně tím, že opakovaně nepodá daňové priznání nebo hlášení nebo výpis z evidence pro daňové účel, a to ani ve lhůtě stanovené správcem dně ve výzvě, nebo náhradní lhůtě stanovené zákonem. Opakovaností se v tomto případě rozumí, pokud tato situace nastane alespoň 2x v období 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Je stanoveno, že při rozhodování o udělení statusu nespolehlivého plátce je v tomto případě možné přihlížet pouze k případům, kdy konec lhůty stanovený správcem daně nebo náhradní zákonné lhůty uplynul po 01.10.2014;

- h) dochází k ohrožení veřejného zájmu představovaného řádným výběrem DPH, neboť plátce daně z přidané hodnoty uvede nepravdivé nebo neúplné informace k registraci k DPH, které jsou nezbytné pro správu daně. K ohrožení veřejného zájmu především dojde, pokud plátce informace nedoplní, a to ani ve lhůtě stanovené správcem daně, neopraví již neplatný nebo uvede nepravdivý, případně jinak nereálný údaj týkající se skutečného sídla plátce. Problematika skutečného sídla je rozebrána níže v této práci.²¹⁴ Zde jen krátce uvedu, že skutečným sídlem se rozumí adresa místa vedení osoby povinné k dani, kterou se rozumí místo, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení osoby povinné k dani, případně kde se schází její vedení k zajištění reálného výkonu ekonomické činnosti. V rámci tohoto bodu přihlíží správce daně pouze k porušením povinností nastalým po 01.01.2015.²¹⁵

Výše podrobně popsaná porušení plnění daňových povinností poté správce daně musí posoudit vždy s ohledem na osobu plátce a měl by se řídit také osobními zkušenostmi s tímto konkrétním plátcem. Správce daně také vezme v potaz objektivní důvody zvláštního zřetele hodné. Těmito důvody mohou být např. živelné pohromy, zdravotní stav plátce daně a jiné důvody, pro které objektivně mohla vzniknout překážka v rámci plnění povinností vůči správci daně. Správce daně také zohlední dřívější chování plátce a jemu již poskytnuté výhody, jako např. povolené posečkání, nebo splátkování úhrady daně u nedoplatků.²¹⁶

Přestože jsou příklady závažného porušení povinností vůči správci daně v Informaci GFŘ formulovány velmi konkrétně a mohlo by se zdát, že pokud se jimi plátci budou řídit, zcela se vyhnou problémům, není tomu tak. Tyto příkladné důvody totiž nejsou obsaženy v obecně závazném předpisu. Zákonné ustanovení hovoří jasně. Když plátce

²¹⁴ Podkapitola 7.2.1.1.

²¹⁵ *Finanční správa*. Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a související ustanovení ze dne 04.01.2013, č.j.: 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, č.j. 55 366/13/7001-21002-012287 a Dodatku č. 2, č.j. 38 461/14/7001-21002-012287.

²¹⁶ Tamtéž.

daně poruší závažným způsobem své povinnosti vůči správci daně, ten rozhodne, že plátce DPH je nespolehlivým plátcem. Jistě nejsem přítelem přespřílišné kazuistiky v rámci právních předpisů, ostatně jak nevhodná může přehnaná snaha o úpravu každé životní situace být, se ukazuje při aplikaci „nového“ Občanského zákoníku. Nicméně srovnání se soukromoprávními předpisy není zcela vhodné. V soukromém právu platí zásada „co není zakázáno, je povoleno“, takže zde by měl obsah zákonných předpisů směřovat k větší obecnosti, volnosti a konkrétnosti a kazuistika by se měla využívat pouze v nutných případech. Oproti tomu ve veřejném právu pro veřejnou správu platí, že „je povoleno pouze to, co je zákonem upraveno“. Informace vydávané GFŘ k tématu nespolehlivého plátce se vyvíjely. Nyní je v platnosti Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a související ustanovení ze dne 04.01.2013, č.j.: 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, č.j. 55 366/13/7001-21002-012287 a Dodatku č. 2, č.j. 38 461/14/7001-21002-012287, která popisuje celkem 8 příkladů závažného porušení povinností. Nicméně jak její celý název napovídá, prvotní informace byla vydána již 04.01.2013 a obsahovala pouze 3 povinnosti, následné dodatky její obsah rozšířily. Tento postup je z hlediska vývoje institutu nespolehlivého plátce zcela logický a chápu, že s nastupující praxí se objevují nové typy a druhy porušení povinností ze strany plátců daní, nicméně se domnívám, že základní hranice těchto porušení měly být vytyčeny předmětnou novelou. Správce daně jistě ze své praxe ty nejpalčivější případy zná a dle mého názoru je mohl ve spolupráci se zákonodárcem do ustanovení o nespolehlivém plátcovi vtělit a dát tak správě daně mantinely, ve kterých by se mohla pohybovat. Domnívám se, že obava před zneužitím velmi širokého pojmu „porušení povinností závažným způsobem“ je zcela na místě.

Pokud se v této věci ještě vrátíme k Důvodově zprávě k ZDPH, tak ta uvádí, že případné porušení povinností by mělo mít určitou intenzitu, jinými slovy musí být podle ní naplněno kritérium závažnosti. Za závažné porušení povinností Důvodová zpráva k ZDPH považuje takové porušení, které ohrozí veřejný zájem na výběru daně z přidané hodnoty (z této premisy ostatně vycházejí všechny příklady uvedené v Informaci GFŘ). Dle Důvodové zprávy k ZDPH by správce daně neměl sankcionovat pouze formální povinnosti stanovené zákonem, které zcela zjevně mají pouze minimální negativní vliv

na výběr daně (např. opomenutí údaje v přihlášce k registraci či v daňovém přiznání). Institut nespolehlivého plátce by tedy měl sloužit pouze k eliminaci daňových úniků, nikoliv k sankcionování běžných plátců daně, kteří primárně své daňové povinnosti plní. Tomuto prohlášení lze opět pouze přisvědčit, nicméně můj argument zůstává stále stejný – zákon toto neříká.

6.2.1.1 Skutečné sídlo daňového subjektu

Zdánlivě by se mohlo zdát, že problematika sídla daňového subjektu s jeho nespolehlivostí nijak nesouvisí. Nicméně od začátku roku 2015 je opak pravdou. Dle Zákona o DPH se sídlem osoby povinné k dani rozumí adresa místa jejího vedení, kde jsou přijímána zásadní rozhodnutí týkající se řízení této osoby, případně místo, kde se schází její vedení. V případě fyzické osoby, pokud tato nemá místo svého vedení, rozumí se sídlem u této osoby místo jejího pobytu.²¹⁷ Definice skutečného sídla přitom nevychází pouze z české legislativy, ale je upravena také v Nařízení Rady č. 282/2011/EU. Toto nařízení rovněž stanovuje, že pouhá existence poštovní adresy daňového subjektu nemůže být postačující pro sídlo ekonomické činnosti osoby povinné k dani. Skutečným sídlem tedy zjevně nemusí být pouze adresa u právnické osoby zapsaná v obchodním rejstříku, případně u fyzické osoby místo jejího pobytu, ale bude jím jakékoliv místo, které slouží k zajištění reálného výkonu ekonomické činnosti osoby povinné k dani. Osoba povinná k dani by ale dle Upozornění GŘ měla být ve svém sídle pro správce daně plynule kontaktní a poskytovat správci daně potřebnou součinnost. Daňový subjekt by tedy měl reagovat na výzvy správce daně adresované na jeho sídlo, umožnit průběh daňové kontroly a také v tomto místě zajistit dostupnost záznamů o ekonomické činnosti subjektu. Dále se může skutečného sídla osoby dovolat kdokoliv v případě, že daňový subjekt uvádí jako své sídlo jinou adresu, než je jeho skutečné sídlo. Přitom fakt, že daňový subjekt může mít skutečné sídlo odlišné od registrované adresy (např. od adresy zapsané v obchodním rejstříku) zakázaný není. Řešením je tedy správci daně existenci odlišného skutečného sídla oznámit, přičemž v tomto případě se nejedná o právo daňového subjektu, ale o jeho povinnost. V případě nenahlášení skutečného sídla hrozí daňovému subjektu vysoká pokuta až do výše 500 tis. Kč za porušení povinnosti při správě daní. Pokud bude daňový subjekt plátcem DPH

²¹⁷ Srovnej § 4 odst. 1 písm. h), i) ZDPH.

může správce daně přistoupit také k udělení statusu nespolehlivého plátce.²¹⁸ K tomuto kroku by měl nicméně správce daně přistoupit pouze pokud by nenahlášení skutečného sídla či neoznámení jeho změny, vedlo k ohrožení veřejného zájmu představovaného řádným výběrem daně.^{219,220}

6.2.2 Rozhodnutí o nespolehlivosti plátce

V předchozí podkapitole jsme probrali podmínky pro získání statusu nespolehlivého plátce, tedy porušení povinností vůči správě daně závažným způsobem a rozhodnutí správce daně o plátcově nespolehlivosti. Nicméně pojďme se znovu podívat, jak je předmětné ustanovení formulované: „*Poruší-li plátce závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátce je nespolehlivým plátcem*“.²²¹ Prozatím jsem tedy na rozhodnutí správce daně pohlížela jako na podmínku udělení statusu nespolehlivého plátce, nicméně na toto ustanovení se lze dívat i jako na jediný možný důsledek popsání jednání plátce. Pokud plátce daně poruší svoje povinnosti závažným způsobem, nemá dle této zákonné úpravy správce daně v zásadě žádnou jinou možnost, než vydat rozhodnutí o jeho nespolehlivosti. Jak bylo řečeno výše, Důvodová zpráva k ZDPH i Informace GFŘ shodně uvádějí, že správce daně by měl přihlídnout jak k objektivním okolnostem jednotlivého případu, tak k osobě plátce daně a jeho předchozímu chování vůči správě daně, nicméně nic takového příslušné zákonné ustanovení neříká. Lze se tedy pouze ptát, jak velkou diskreční pravomoc v tomto případě správce daně skutečně má. Pokud bychom ustanovení zákona vykládali doslovně, poté nelze než dojít k závěru, že při jakémkoliv závažném porušení povinností ze strany daňového subjektu nemá správce daně než jinou možnost než tento daňový subjekt označit za nespolehlivého plátce.²²²

²¹⁸ Srovnej *Finanční správa*. Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č.235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a související ustanovení ze dne 04.01.2013, č.j.: 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, č.j. 55 366/13/7001-21002-012287 a Dodatku č. 2, č.j. 38 461/14/7001-21002-012287.

²¹⁹ *Finanční správa*. Upozornění GFŘ k registračnímu údaji skutečné sídlo ze dne 06. 02. 2015, č.j.: 5636/15-7100-20116-012287.

²²⁰ TOMÁŠKOVÁ, Pavla. *Skutečné sídlo vs. zapsané sídlo společnosti a podnikatele* [online]. 14.10. 2015. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/skutečne-sídlo-vs-zapsané-sídlo-společnosti-a-podnikatele-99059.html>

²²¹ Srovnej § 106a odst. 1 ZDPH.

²²² RAMEŠ, Robert. *Nespolehlivý plátce daně z přidané hodnoty* [online]. 2014 [cit. 2016-06-26]. Dostupné z: <https://is.cuni.cz/webapps/zzp/detail/143079>. str. 36-37. Vedoucí práce Radim Boháč.

Je na místě dodat, že rozhodnutí správce daně se řídí Daňovým řádem a musí obsahovat veškeré náležitosti obsažené v § 102 DŘ. Rozhodnutí o udělení statusu nespolehlivé plátce musí být také řádně odůvodněno.²²³

Proti rozhodnutí správce daně o nespolehlivosti plátce lze podat odvolání do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Toto ustanovení je tedy speciální k § 109 odst. 4 Daňového řádu, který obecně pro odvolání stanovuje lhůtu 30 dnů. Důvodová zpráva k ZDPH k tomu uvádí, že zkrácená lhůta pro podání odvolání byla stanovena z toho důvodu, aby co nejdříve bylo postaveno najisto, zda dotýčný plátce je či není nespolehlivým plátcem. Zákonodárce tuto odlišnost zdůvodnil tím, že je nezbytné, aby vydání rozhodnutí o nespolehlivosti plátce, případně jeho zrušení odvolacím orgánem, bylo provedeno co nejdříve. Dále, odvolání proti rozhodnutí o nespolehlivosti plátce má odkladný účinek. I toto ustanovení je speciální oproti Daňovému řádu, konkrétně oproti § 109 odst. 5 jmenovaného předpisu, který obecně odkladný účinek odvolání nepřiznává, pokud ovšem zákon nestanoví jinak. Dle Důvodové zprávy k ZDPH tuto úpravu zákonodárce zvolil zejména kvůli negativním sankčním důsledkům na samotné plátce, potencionálně označené jako nespolehlivé. Ke zveřejnění skutečnosti, že se plátce stal nespolehlivým tedy dojde až po nabytí právní moci rozhodnutí správce daně. Nicméně, z důvodů zvláštního zřetele hodných může správce daně odkladný účinek vyloučit a rozhodnutí o nespolehlivosti plátce se tedy stane vykonatelné již jeho doručením plátcí. K tomuto kroku by měl správce daně dle Informace GFŘ přistoupit pouze ve zcela výjimečných případech, kdy se plátce daně podílí na ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daní. Důvodová zpráva poté uvádí, že správce daně musí rozhodnutí o nepřiznání odkladného účinku řádně odůvodnit a vypořádat se zejména se specifikací důvodů hodných zvláštního zřetele.²²⁴

Kromě dvou dotčených výše rozebraných odstavců (§ 106a odst. 2 a 3 ZDPH) už Zákon o dani z přidané hodnoty jiná procesní pravidla pro řízení o odvolání neobsahuje, proto se bude postupovat podle obecných ustanovení Daňového řádu týkajících se odvolání (§ 109 an DŘ).

²²³ Srovnej § 101 an DŘ.

²²⁴ Srovnej § 106a odst. 2 a 3 ZDPH.

6.2.3 Zveřejnění statusu nespolehlivého plátce

Po nabytí právní moci rozhodnutí o nespolehlivosti plátce DPH správce daně tuto skutečnost zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup. Stejně tak správce daně zveřejní skutečnost, že plátce není nespolehlivým plátcem (např. po vydání rozhodnutí, že plátce není nespolehlivým plátcem).²²⁵ Komentář k ZDPH nicméně upozorňuje na drobnou legislativní chybu, kdy údaj o spolehlivosti/nespolehlivosti plátce DPH není zároveň uvedený v § 98 ZDPH v seznamu správcem povinně zveřejňovaných údajů.²²⁶

O způsobu a formě zveřejnění statusu nespolehlivého plátce se Důvodová zpráva k ZDPH ani Informace GŘŘ blíže nezmiňuje. Správce daně zveřejňuje údaj o nespolehlivosti plátce na této internetové adrese:

http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2.

Obrázek č. 1 – vyhledávání nespolehlivého plátce

Údaje o registraci - DPH

Hledání registrovaných subjektů podle zadaných výběrových údajů

I) podle daňových identifikačních čísel (DIČ)
Do vstupního pole zadejte kmenový kód DIČ jednotlivých plátců daně

II) podle údaje o nespolehlivém plátcí
Ve vstupním poli vyberte ANO / NE / nezohledňovat

CZ

CZ

Nespolehlivý plátce

Hledej

Obnovit původní

Počet DIČ k zadání:

[Nápověda](#)

Údaje o nespolehlivosti plátce pak lze vyhledat dvěma způsoby. Buď je možné do vstupního pole určeného pro zadání DIČ zadat DIČ plátce (možno zadat až dvě DIČ najednou) a u vstupního pole „Nespolehlivý plátce“ vybrat možnost „ANO“, případně

²²⁵ Srovnej § 109 odst. 6 ZDPH.

²²⁶ DRÁBOVÁ, Milena. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. str. 767 - 770. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-740-9.

„nezohledňovat“ a spustit vyhledávání. Tímto způsobem zobrazíme detailní výpis konkrétního plátce s těmito údaji:

- DIČ;
- obchodní firma/název;
- sídlo;
- místně příslušný správce daně;
- údaj o nespolehlivosti plátce s případným datem zveřejnění;
- bankovní účty určené ke zveřejnění ve smyslu 96 odst. 1 ZDPH, případně informace, že žádný účet nebyl ke zveřejnění určen;
- údaje o registraci k DPH (typ registrace a datum platnosti registrace).

Obrázek č. 2 – vyhledávání nespolehlivého plátce – zadané údaje pro jednoho plátce (náhodně vybraný subjekt)

Údaje o registraci

1.

Údaje o registrovaném subjektu

DIČ:	CZ28850424 Právnícká osoba
Obchodní firma / název:	KOLATREM TRADE s.r.o.
Sídlo:	Akademika Heyrovského 1178/6 HRADEC KRÁLOVÉ 500 03 HRADEC KRÁLOVÉ 3

Finanční úřad pro Královéhradecký kraj
Územní pracoviště v Hradci Králové, U Koruny 1632, HRADEC KRÁLOVÉ, tel.: 495 852 111
Údaje zobrazeny dne 02.06.2016

Údaje o nespolehlivém plátcí DPH

Nespolehlivý plátc: ANO datum zveřejnění: 24.09.2014

Bankovní účty určené ke zveřejnění

Žádné číslo účtu ve smyslu § 96 odst. 1 zákona o DPH nebylo ke zveřejnění určeno

Údaje o registraci k DPH

Typ registrace	Registrace platná od:	Registrace platná do:
Plátce	12.07.2012	

V případě pochybností se prosím obraťte na finanční úřad uvedený v Údajích o registrovaném subjektu

[Nový dotaz](#)

[Nápověda](#)

Druhou možností, jak zjistit zda je plátc DPH označený jako nespolehlivý, je nevyplňovat žádné DIČ plátce a pouze u vstupního pole „Nespolehlivý plátc“ vybrat možnost „ANO“ a spustit vyhledávání. V tomto případě systém zobrazí seznam

veškerých nespolehlivých plátců zveřejněný ke dni vyhledávání seřazený podle data zveřejnění statusu o nespolehlivosti. V tabulce jsou pak uvedeny tyto údaje:

- pořadové číslo;
- DIČ;
- obchodní firma/název;
- datum zveřejnění údaje o nespolehlivosti plátce;
- možnost zobrazení registračních údajů plátce.

Obrázek č. 3 – vyhledávání nespolehlivého plátce – seznam všech nespolehlivých plátců ke dni vyhledávání (vybráno pouze prvních několik subjektů)

Údaje o registraci

Seznam vyhledaných subjektů dle zadaných výběrových údajů

Údaje zobrazeny dne 02.06.2016

Pořadové číslo	DIČ	Jméno/Obchodní firma	Datum zveřejnění údaje o nespolehlivosti plátce v registru - ANO ode dne:	Zobrazit registrační údaje
1.	CZ24133931	ENGUSOREM s.r.o.	07.06.2013	zobrazit
2.	CZ47118032	Naturalia s.r.o.	26.06.2013	zobrazit
3.	CZ24796808	BEWEGA s.r.o.	16.07.2013	zobrazit
4.	CZ60748991	PDG productions s.r.o.	30.09.2013	zobrazit
5.	CZ26132010	A & M PARTNERS, a.s. v likvidaci	08.10.2013	zobrazit
6.	CZ24298964	Tondela s.r.o.	22.10.2013	zobrazit
7.	CZ01403141	Marmande Market s.r.o.	26.10.2013	zobrazit
8.	CZ24838489	Vernona s.r.o.	30.10.2013	zobrazit
9.	CZ29386423	Egris International s.r.o.	07.11.2013	zobrazit
10.	CZ24292354	Altafo s.r.o.	09.11.2013	zobrazit
11.	CZ27926486	KALOFOCEA, s.r.o.	13.11.2013	zobrazit
12.	CZ01541340	Gateford Invest, s.r.o. v likvidaci	10.12.2013	zobrazit
13.	CZ24272124	GOLDFICTION s.r.o.	19.12.2013	zobrazit
14.	CZ24310255	Dagua s.r.o.	21.12.2013	zobrazit
15.	CZ28235959	MARCINO SPORT s.r.o., v likvidaci	08.01.2014	zobrazit
16.	CZ29209641	ANCHOR PLUS s.r.o.	13.01.2014	zobrazit
17.	CZ29274028	PETRESA s.r.o.	20.01.2014	zobrazit
18.	CZ28279603	TRUST INVESTMENT s.r.o. - v likvidaci	06.03.2014	zobrazit
19.	CZ29244714	ALCOOL s.r.o.	19.04.2014	zobrazit
20.	CZ27467431	MAKIMA s.r.o.	30.04.2014	zobrazit
21.	CZ7454165983	Hana Povolná	14.05.2014	zobrazit
22.	CZ24228087	Black Pixie s.r.o.	17.05.2014	zobrazit
23.	CZ26365316	FISYS s.r.o.	26.05.2014	zobrazit
24.	CZ47540877	Silver Industrial s.r.o.	29.05.2014	zobrazit
25.	CZ29321328	Daingean Stav s.r.o.	31.05.2014	zobrazit
26.	CZ29291259	DePo Service s.r.o. v likvidaci	31.05.2014	zobrazit
27.	CZ45277109	InterSyn Industrial a.s.	03.06.2014	zobrazit
28.	CZ24249114	My Gold Property s.r.o.	03.06.2014	zobrazit
29.	CZ24245500	Dakona s.r.o.	09.06.2014	zobrazit
30.	CZ29128005	Cortinez Trading, s.r.o.	21.06.2014	zobrazit
31.	CZ28454511	LEPRECON s.r.o.	28.06.2014	zobrazit
32.	CZ26427010	DK International s.r.o. v likvidaci	28.06.2014	zobrazit

I otázka zveřejnění statusu nespolehlivosti byla poměrně ožehavým tématem. V počátcích tohoto zveřejňování totiž nebylo možné vyhledat nespolehlivého plátce jinak, než zadat jeho DIČ a ověřit si tak, zda je u takové konkrétní osoby uveden údaj o nespolehlivosti. Poměrně rychle se tedy vyvojily nejrůznější programy a webové stránky

poskytující přehled všech nespolehlivých plátců.²²⁷ Dle Rameše²²⁸ byl tento postup problematický hned v několika aspektech, a to zejména z hlediska spolehlivosti údajů získaných od soukromých subjektů a nikoliv přímo od Finanční správy. Nicméně tyto problémy byly odstraněny a vyhledávání zefektivněno, jak popisují výše.

6.2.4 Změna statusu nespolehlivého plátce

Změnit status nespolehlivého plátce a stát se znovu plátcem spolehlivým není vůbec jednoduché a celý proces je časově náročný. Příslušné ustanovení ZDPH totiž stanovuje, že plátce může požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí, že je nespolehlivým plátcem, nebo kterým správce daně zamítl žádost o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem.²²⁹ Toto ustanovení má v praxi tedy několik projevů, na které upozorňuje i Důvodová zpráva k ZDPH.

Předně se nespolehlivý plátce svého statusu zbaví pouze na žádost. Správce daně tedy ex offio nebude zkoumat, zda již například nepominuly důvody přidělení statusu. Dále, označený plátce bude moci o odejmutí statusu požádat až po uplynutí jednoho roku od jeho přidělení. Navíc, v případě zamítnutí této žádosti správcem daně bude moci plátce podat další žádost až znovu za další rok. Pokud by plátce podal tuto žádost dříve než uplyne roční lhůta či ji podával častěji, žádost bude automaticky zamítnuta. Tato lhůta mi přijde neopodstatněně dlouhá. Domnívám se, že zákonodárce se zřejmě chtěl vyhnout zahlcení správce daně příliš častými žádostmi o vyřazení z registru nespolehlivých plátců, nicméně při existenci takto dlouhé lhůty může být daňový subjekt reálně na několik let zcela vyřazen z ekonomického života. Vidím zde tedy poměrně jasný cíl správce daně, aby se subjekty označené jako nespolehliví plátcí již na trhu zpět neobjevily. Rozumím snaze o minimalizaci daňových úniků, ale v případě pochybení správce daně a nesprávného označení plátce daně jako nespolehlivého

²²⁷ Tyto programy fungovaly na principu srovnání veřejně dostupných DIČ plátců a jejich porovnáním s databází nespolehlivých plátců. K tomu více RAMEŠ, Robert. *Nespolehlivý plátce daně z přidané hodnoty* [online]. 2014 [cit. 2016-06-26]. Dostupné z: <https://is.cuni.cz/webapps/zzp/detail/143079>. str. 38-43. Vedoucí práce Radim Boháč.

²²⁸ RAMEŠ, Robert. *Nespolehlivý plátce daně z přidané hodnoty* [online]. 2014 [cit. 2016-06-26]. Dostupné z: <https://is.cuni.cz/webapps/zzp/detail/143079>. str. 38-43. Vedoucí práce Radim Boháč.

²²⁹ Srovnej § 106a odst. 4 ZDPH.

jednoduše budou následky pro daňový subjekt fatální. Přestože Zákon o dani z přidané hodnoty takovou možnost nepřipouští, bude zcela jistě možné bránit se proti rozhodnutí správce daně opravnými prostředky, v tomto případě tedy odvoláním. Jelikož se ale bude postupovat v souladu s Daňovým řádem, toto odvolání nebude mít odkladný účinek, a proto bude plátce registrován jako nespolehlivý až do té doby, dokud nebude o změně jeho statusu pravomocně rozhodnuto.

Podmínkou pro odejmutí statusu nespolehlivé plátce je fakt, že plátce po dobu 1 roku závažným způsobem neporuší své povinnosti vztahující se ke správě daně. Informace GFŘ pak k tomuto bodu doplnila, že závažným porušením povinností vůči správci daně rozumí ta porušení, která jsou v Informaci GFŘ uvedena jako porušení způsobující udělení statusu nespolehlivého plátce.²³⁰ V tomto případě správce daně na žádost nespolehlivého plátce rozhodne, že není nespolehlivým plátcem a tuto informaci také zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup, tedy vymaže údaj o nespolehlivosti plátce.²³¹

²³⁰ Viz podkapitola 6.2.1 této práce.

²³¹ Srovnej § 106a odst. 5 ZDPH.

6.3 *Ručení za nespolehlivého plátce*

O ručení za nespolehlivého plátce jsem se okrajově zmínila v rámci podkapitoly 4.3.6. „Ručení odběratele za DPH“. Dle § 109 odst. 3 ZDPH příjemce zdanitelného plnění ručí za nezaplacenou daň z tohoto plnění, pokud je v okamžiku jeho uskutečnění nebo poskytnutí úplaty za něj o poskytovateli zdanitelného plnění zveřejněna způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že je nespolehlivým plátcem. Tento typ ručení tedy nevyžaduje žádnou další podmínku pro vznik ručitelského vztahu. Rozhodující je pouze skutečnost, zda v době uskutečnění zdanitelného plnění byl plátce zveřejněn jako nespolehlivý. Pokud tomu tak je a nespolehlivý plátce DPH neodvede, automaticky za ni ručí příjemce zdanitelného plnění. Obchodování s nespolehlivým plátcem tedy přináší riziko ručení, které musí příjemce zdanitelného plnění vzít v potaz. Informace GFŘ poté připomíná, že riziko ručení lze prakticky eliminovat využitím § 109a ZDPH, tedy již dříve rozebraným preventivním uhrazením daně.

Kromě faktu, že předmětný § 109 odst. 3 ZDPH byl, jak podrobněji rozeberu níže, napadnut u Evropské komise pro možný rozpor s unijním právem, snesla se na něj i částečná kritika z řad odborné veřejnosti pro jeho nedostatečnou legislativní úpravu. Dle Rambouska je nutné institut ručení za DPH upravit novelou, jelikož dochází v praxi často k situacím, kdy jsou poskytovány zálohy, ze kterých si příjemce plnění uplatní nárok na odpočet daně. Přestože tedy podnikatel bude pravidelně kontrolovat, zda jeho dodavatel není nespolehlivým plátcem, může se stát, že nespolehlivým plátcem se stane subjekt, kterému příjemce zdanitelného plnění poskytl zálohu ještě v době, kdy tento subjekt nebyl nespolehlivým plátcem, a tím pádem se příjemce zdanitelného plnění stane ručitel z této zálohy.²³²

²³² RAMBOUSEK, Jan. *Ručení za nespolehlivého plátce* [online]. 2013 [cit. 2016-05-26]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/ruceni-za-nespolehliveho-platce-507-v.html>

6.4 Stížnost k Evropské komisi

V souvislosti s ručením odběratele za DPH je nutné také zmínit Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou, která byla podána JUDr. Ing. Ondřejem Lichnovským v březnu 2013.²³³

JUDr. Lichnovský v této Stížnosti vyjádřil názor, že česká právní úprava novelizovaná ke dni 01.01.2013 porušuje, potažmo překračuje, rámec článku 205 směrnice Rady 2006/112/ES, ze kterého možnost úpravy ručení v jednotlivých členských státech vyplývá. Článek 205 směrnice Rady 2006/112/ES zní takto:

„V situacích uvedených v člácích 193 až 200, 202, 203 a 204 mohou členské státy stanovit, že za odvod daně ručí společně a nerozdílně jiná osoba, než osoba povinná odvést daň.“

Články směrnice, na které odkazuje výše citovaný článek 205 definují osoby, které jsou povinné odvést DPH a stanovují pro členské státy možnost přenést daňovou povinnost na jinou osobu, než je osoba povinná k dani. Této možnosti Česká republika využila a legislativně tak mj. zakotvila již řešené ručení v zákoně o DPH a institut nespolehlivého plátce.

Autor stížnosti napadá tři ustanovení Zákona o dani z přidané hodnoty, a to § 96 ZDPH, který stanovuje povinnost daňových subjektů uvést čísla bankovních účtů používaná pro ekonomickou činnost a dává jim možnost označit některá tato čísla ke zveřejnění. Dále nám známý § 106a ZDPH, tedy ustanovení upravující nespolehlivého plátce a § 109 ZDPH, tedy úpravu ručení příjemce za zdanitelné plnění.

Autor stížnosti se odvolává na judikaturu soudního dvora EU, jmenovitě na rozsudek ze dne 11. května 2006, Federation Technological a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191. Tento rozsudek se zabývá možností založit vnitrostátními předpisy společnou a nerozdílnou odpovědnost, tedy ručení za DPH u osoby, která v okamžiku uskutečnění

²³³ Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou ze dne 19.03.2013. Stěžovatel: JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský. Kompletní znění této Stížnosti bylo autorce práce laskavě poskytnuto JUDr. Lichnovským za studijními účely.

operace v její prospěch věděla nebo vědět mohla, že DPH splatná za tuto operaci (případně za operaci předcházející a navazující) nebude uhrazena. Soud se nicméně dále zcela konkrétně vyjádřil k požadavku na míru úpravy domněnek ve vnitrostátním právu. Soud konstatoval, že vnitrostátní právní úprava může být založena na domněnkách ručitele, nicméně takové domněnky nemohou být vyjádřeny tak, aby se jejich vyvrácení důkazem o opaku stalo pro osobu povinnou k dani prakticky nemožné, nebo nadměrně obtížné. Generální advokát ve svém stanovisku poté uvedl, že takové domněnky dávají de facto vzniknout systému odpovědnosti bez zavinění, což zcela jistě překračuje rámec nezbytné ochrany pro ochranu plateb do veřejného rozpočtu.^{234, 235}

Autor Stížnosti tedy uzavírá, že na základě výše zmíněného rozsudku lze dovodit, že pokud jsou dle judikatury EU nepřípustné v otázce ručení za DPH nemožné, nebo prakticky nemožné vyvratitelné domněnky, pak domněnky nevyvratitelné je nutné na základě argumentace a *minori ad maius* také odmítnout. Dle autora Stížnosti je tedy taková vnitrostátní právní úprava, která je založena na nevyvratitelných domněnkách ručícího daňového subjektu v rozporu s evropským právem.²³⁶

Stížnost poté dále rozebírá jednotlivá, dle autora Stížnosti rozporuplná ustanovení. Jako problematický se stěžovateli prvně jeví § 109 odst. 2 písm. a) ZDPH. Toto ustanovení je založeno na ručení příjemce zdanitelného plnění v případě, že úplata za toto plnění je bez ekonomického odůvodnění zcela zjevně odchylná od obvyklé ceny. Zákodárce zde tedy založil vyvratitelnou domněnkou ručení daňového subjektu, kdy tento subjekt má možnost tuto domněnku vyvrátit prokázáním ekonomického opodstatnění této odchylnosti ceny. Autor stížnosti si je vědom faktu, že uplatňování cen zcela zjevně odchylných od cen obvyklých je indikátorem daňových úniků, nicméně dodává, že v případě existence jiného opodstatněného důvodu k odchýlení se od ceny obvyklé, než je důvod ekonomický, není možnost pro daňový subjekt tuto domněnku vyvrátit. Dle názoru stěžovatele pro postižení těchto jednání postačuje § 109

²³⁴ Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou ze dne 19.03.2013. Stěžovatel: JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský.

²³⁵ EU. Soudní dvůr EU. Rozsudek ze dne 11. května 2006, Federation Technological a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191, bod 32.

²³⁶ Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou ze dne 19.03.2013. Stěžovatel: JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský.

odst. 1 ZDPH. Problematické ustanovení je tedy dle stěžovatele nesouladné s evropským právem, jelikož za určitých okolností zakládá nevyvratitelnou domněnku zavinění.²³⁷

Dalším napadeným ustanovením je § 109 odst. 2 písm. b) ZDPH, který stanovuje ručení za neodvedenou daň v případě platby za zdanitelné plnění na bankovní účet vedený v zahraničí. Pro daňový subjekt je tedy založena nevyvratitelná domněnka zavinění, a to i v případě, kdy pro platbu na zahraniční účet existují důvody nezávislé na daňovém úniku, typicky ekonomické. Právě z tohoto důvodu se autor stížnosti domnívá, že tato úprava je v rozporu s unijním právem. Stěžovatel v tomto ustanovení také vidí především nepřiměřený zásah do smluvní volnosti a porušení zásad obvyklé obchodní praxe. Navíc dle jeho názoru finanční správa disponuje dostatečnými nástroji v oblasti mezinárodní pomoci za účelem zajištění a vymáhání finančních prostředků z přeshraničních obchodů.²³⁸

I bezprostředně následující ustanovení, tedy § 109 odst. 2 písm. c) je dle názoru Lichnovského v rozporu s právem EU. Toto ustanovení zakládá ručení daňového subjektu při platbě na nezveřejněný bankovní účet. Domněnka je opět koncipována jako nevyvratitelná, plátce tedy nemá možnost se ručení zprostit, a to ani v případech, kdy byla platba na bankovní účet poskytnuta nezávisle bez souvislosti s daňovým únikem. Autor stížnosti se pozastavuje nad možným dvojím výkladem tohoto ustanovení. Dle něj lze ustanovení na jednu stranu vykládat tak, že ručení je spojeno pouze s bezhotovostními převody. V tomto případě je dle stěžovatele ustanovení zcela bezzubé, jelikož většina daňových úniků probíhá při platbě v hotovosti, či formou zápočtu v kruhu postoupených pohledávek. Druhý výklad ustanovení pak připouští, že se vztahuje na jakýkoliv způsob splnění závazku, tedy na platbu v hotovosti, zápočet, apod. Tato druhá možnost je dle stěžovatele neproporcionálním vpádem do smluvní volnosti subjektů, když jsou daňové subjekty nuceny jen do bezhotovostního způsobu platby. Nicméně v obou interpretacích vidí autor stížnosti popření obvyklé obchodní praxe. Zveřejnění bankovních účtů daňových subjektů by dle jeho názoru mělo být

²³⁷ Tamtéž.

²³⁸ Tamtéž.

pouze doplňujícím důkazním prostředkem a nikoliv korunním důkazem zatíženým nevyvratitelnou domněnkou zavinění.²³⁹

Než se dostaneme k samotnému nespolehlivému plátcí, je nutno zmínit, že autor stížnosti považuje za nesouladné s evropským právem také ustanovení § 109 odst. 4 ZDPH, které zakládá ručení příjemce zdanitelného plnění, který obchoduje s distributorem pohonných hmot, který není uveden v příslušném registru. Dle Lichnovského by opět zveřejnění, či nezveřejnění distributora v registru mělo sloužit pouze jako doplňkový důkaz, jelikož v praxi může dojít k situacím, kdy k obchodu s nezveřejněným distributorem může dojít i z důvodů nezávislých na daňovém úniku.²⁴⁰

Jak bylo avizováno výše, autor stížnosti spatřuje porušení unijního práva také v zavedení institutu nespolehlivého plátce DPH. Jak lze odvodit z již zmíněné argumentace, stěžovatel vidí rozpor s unijním právem opět v založení zavinění na nevyvratitelné domněnce, tedy že ručitelem se stává každý, kdo obchoduje s nespolehlivým plátcem.²⁴¹

Závěrem autor stížnosti shrnuje, že všechny jím napadená ustanovení zakládají nevyvratitelnou domněnku zavinění na straně ručícího daňového subjektu, a proto jsou v rozporu s unijním právem a zároveň evropskou judikaturou. Dále zde dle Lichnovského dochází k porušení:

- zásady proporcionality, jelikož je riziko daňových podvodů nerovnoměrně rozloženo mezi daňové subjekty a stát;
- zásady právní jistoty, a to ve vztahu k nespolehlivému plátcí, kde dle Lichnovského zákon nedostatečně jasně tento institut definuje a přenechává jeho popis na podzákonných předpisech, tedy informacích GŘ; a

²³⁹ Tamtéž.

²⁴⁰ Tamtéž.

²⁴¹ Tamtéž.

- zásady neutrality daně, kdy ručení je spojeno pouze s vnitrostátním plněním, a tedy intrakomunitární plnění osvobozená od daně jsou nepatříčně znevýhodňována.²⁴²

Stížnost byla k Evropské komisi podána 10. dubna 2013. Evropská komise na jejím základě zahájila vůči České republice řízení EU Pilot, které představuje neformální předstupeň řízení o porušení unijního práva. Komise si v září 2014 vyžádala od České republiky stanovisko k celé záležitosti, které bylo dle vyjádření Ministerstva zahraničních věcí ČR poskytnuto dne 10. prosince 2014. O dalším vývoji nemá ani stěžovatel, ani Ministerstvo zahraničních věcí ČR žádné informace.

²⁴² Tamtéž.

6.5 Dopady zavedení institutu na jednotlivé subjekty

Zavedení institutu nespolehlivého plátce, jak bylo uvedeno výše, provázela bouřlivá diskuze. Nespokojení byli podnikatelé, kteří v anketě Zákon roku 2012 udělili zákonu č. 502/2012, kterým se mění zákon o dani z přidané hodnoty a zavádí se tzv. institut nespolehlivého plátce DPH titul Paskvil roku 2012. Dle názoru poroty a hlasujících podnikatelů stát tak na příjemce zdanitelného plnění přenesl část vlastní odpovědnosti za výběr daní, a to včetně s tím souvisejících nákladů.²⁴³ Proti zavedení institutu se ohradila i řada profesních uskupení v čele s Hospodářskou komorou České republiky. Ta ve svém prohlášení uvedla, že takový institut není nikde v zemích EU obvyklý. Navíc se Komora ohradila proti cílenému „difamujícímu“ označení nespolehlivých subjektů a legalizování „tabule hanby“ těchto neplatičů. Přidává se také k obavám z příliš široké definice nespolehlivého plátce, která by mohla vést k zneužití správcem daně. V neposlední řadě pak obviňuje Ministerstvo financí z ulehčování si práce a přenosu odpovědnosti za výběr a zajištění daně na daňové subjekty.²⁴⁴ Oba tábory se poté shodně obávaly neúměrné administrativní zátěže pro podnikatele ve formě nutnosti neustálé kontroly svých obchodních partnerů v příslušném registru. Některá z těchto tvrzení se GFŘ snažilo vyvrátit a podnikatele tak uklidnit.²⁴⁵ Generální finanční ředitelství mimo jiné uvedlo, že administrativní zátěž pro podnikatele nehrozí, jelikož podnikatelé mohou využít webové služby GFŘ a sladit tak svoje seznamy obchodních partnerů se seznamem nespolehlivých plátců vedeným Finanční správou, přičemž jakákoliv změna v seznamu by se podnikatelům měla automaticky objevit v jejich vybraném seznamu. Zároveň se Generální finanční ředitelství snažilo uklidnit veřejnost a snažilo se institut ručení za nespolehlivého plátce bagatelizovat vysvětlením, že aby došlo k tomuto ručení, muselo by dojít k provázanému řetězci událostí, na jehož konci sice příjemce zdanitelného plnění za daň neodvedenou nespolehlivým plátcem ručí, nicméně správce daně před nástupem tohoto ručení využije všech zákonných

²⁴³ Certifikát dostupný online z: <http://deloitte.cz/assets/pdf/certifik%C3%A1tPaskvilRoku4.pdf>

²⁴⁴ VODNÁ, Lenka. *Hospodářská komora České republiky nesouhlasí s institutem nespolehlivého plátce* [online]. 2013 [cit. 2016-05-26]. Dostupné z: <http://www.komora.cz/hospodarska-komora-ceske-republiky-nesouhlasi-s-institutem-nespolehliveho-platce.aspx>

²⁴⁵ ČESKÁ TELEVIZE. *Ekonomika ČT 24* [online]. Vysíláno dne 16.05.2013. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1098146-prvni-nespolehlivy-platce-dph-zverejnen-ti-spolehlivi-naopak-oceneni>

prostředků, kterých využít musí, tedy vyzve dlužníka a pokusí se nedoplatek vymoci sám.²⁴⁶

Jakých dopadů se tedy skutečně mohou podnikatelé ze strany tohoto institutu obávat? A jaký bude mít institut dopad na případně označeného plátce?

6.5.1 Dopady na nespolehlivé plátce

Proces získání označení nespolehlivého plátce, stejně jako způsob, jak se tohoto označení zbavit, byl blíže popsán výše. V této podkapitole bych chtěla shrnout možné dopady na plátce DPH, kteří budou takto označeni.

V první řadě je třeba říci, že fakt, že je subjekt označen jako nespolehlivý plátce neznamena, že by byl automaticky vyřazen z ekonomického života. Zákon ani jiný předpis mu nezakazuje dále provozovat své ekonomické aktivity a teoreticky by se ho toto označení nemuselo nijak vážněji dotknout. I Generální finanční ředitelství ve výše vzpomínaném prohlášení uvedlo, že rozhodně daňovým subjektů neradí, aby s nespolehlivými plátcí neobchodovali.²⁴⁷ Prakticky si lze ale jen těžko představit, že by tomu tak bylo.

Jaké jsou tedy pravděpodobné dopady na nespolehlivé plátce?

- **Vyřazení těchto subjektů ze systému daně z přidané hodnoty.** Samotné Ministerstvo financí uvedlo, že s nespolehlivými plátcí nebude chtít nikdo obchodovat, což je cílem předmětné úpravy.²⁴⁸ Tento závěr dle mého názoru není obhajitelný ani v případě subjektů, u kterých je vzhledem k jejich negativní činnosti nutné omezení, či přímo eliminace jejich ekonomické činnosti. Stát tímto prohlášením zcela nepřiměřeně přenáší svou

²⁴⁶ Tuto informaci se nepodařilo do uzavření rukopisu této práce u Generálního finančního ředitelství ověřit.

²⁴⁷ ČESKÁ TELEVIZE. *Ekonomika ČT 24* [online]. Vysíláno dne 16.05.2013. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1098146-prvni-nespolehlivy-platce-dph-zverejnen-ti-spolehlivi-naopak-oceneni>

²⁴⁸ KOUKAL, Pavel. ZÁHOŘOVÁ, Eva. Nespolehliví plátcí DPH, aneb „slušní ať se nebojí“?. *Právní rádce*. 2013, 21(1), str. 20-21. ISSN 1210-4817.

odpovědnost za výběr daně na daňové subjekty a obrazně si tak „myje ruce“ nad odstraněním určitého daňového subjektu z ekonomického života.

- **Difamující označení daného subjektu.** I tento účel byl vyzdvižen, tentokrát zákonodárcem jako cílený, a to v Důvodové zprávě k ZDPH zavádějící institut nespolehlivého plátce. Ačkoliv se tento trest dá chápat jako adekvátně represivní krok k potrestání neukázněného plátce, nelze si nepředstavit, jak chybné uvedení plátce DPH v registru nespolehlivých plátců může mít fatální dopady na jeho ekonomickou činnost, a to zejména na jeho pověst, jméno firmy, použití obchodní značky, apod.
- **Nepřiměřeně dlouhá doba mezi udělením označení nespolehlivého plátce a možnosti požádat o jeho odebrání.** Nespolehlivý plátce může požádat o odebrání tohoto označení až po 1 roce od nabytí právní moci rozhodnutí, na základě jehož se stal nespolehlivým plátcem, nebo na základě kterého správce daně jeho žádost o odebrání označení zamítl. Ani v Důvodové zprávě k ZDPH, ani v jiných zkoumaných pramenech nebyla nalezena odpověď na otázku, proč je tato lhůta tak dlouhá.
- **Změna kalendářního období.** Každý nespolehlivý plátce má zákonem určené zdaňovací období, a tím je povinně kalendářní měsíc.

6.5.2 Dopady na ostatní podnikatele

O veškerých výše popsaných dopadech by se dalo uvažovat jako o legitimních. Zákonodárce uvedl v život určitý institut, který má za cíl eliminovat daňové úniky a má dopadat na plátce, kteří neplní své povinnosti vůči správci daně v oblasti daně z přidané hodnoty. Jakkoliv tedy předkládám nesouhlasná stanoviska s tímto institutem, principiálně je negativní dopad na plátce, kteří jsou takto postiženi zákonným pravomocným rozhodnutím, obhajitelný. Nicméně dopady, které tento institut má na ostatní daňové subjekty, jsou dle mého názoru daleko závažnější.

- Předně se oproti všem současným proklamovaným trendům ve státní správě jedná o další **administrativní zátěž** pro všechny podnikatele, kteří obchodují s plátcí DPH. Přestože Generální finanční ředitelství tuto obavu

odmítlo²⁴⁹ a dokonce nastínilo možnost webového programu, který by podnikatelům každou změnu v registru nespolehlivých plátců oznamoval, i přesto je nutné tato oznámení kontrolovat, prověřovat a neprodleně na ně reagovat, což administrativní zátěž jednoduše přináší.

- Výše zmíněná kontrola je nutná kvůli probranému **ručení** za nedovedenou daň v případě obchodování s nespolehlivým plátcem. Tento koncept by byl dle mého názoru použitelný, pokud by podnikatel obchodoval s „nespolehlivým“ obchodníkem zcela vědomě a za účelem zkrácení daně. Nicméně toto pravidlo nelze uplatňovat paušálně. Jako řešení by se mohlo jevit ustanovení o dobré víře, které by mohlo institut ručení za neodvedenou DPH pro podnikatele změkčit a také by pomohlo vyvrátit dojem, že stát skutečně přenáší své povinnosti na běžné poplatníky.
- Na výše popsaný bod pak v krajních případech může navazovat i **ekonomická likvidace** nikoliv pouze nespolehlivého plátce, ale i jeho obchodních partnerů, pokud by nedoplatky na DPH byly natolik vysoké, že by je ručitelský subjekt nebyl schopný uhradit.

²⁴⁹ ČESKÁ TELEVIZE. *Ekonomika ČT 24*. Vysíláno dne 16.05.2013 [online]. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1098146-prvni-nespolehlivy-platce-dph-zverejnen-ti-spolehlivi-naopak-oceneni>

6.6 Odpovědnost za škodu způsobenou nesprávným označením subjektu jako nespolehlivého plátce

Jak je patrné z rozboru výše, označení plátce daně z přidané hodnoty jako nespolehlivého může mít pro daný daňový subjekt likvidační účinky. Ostatně není vůbec od věci o tomto institutu uvažovat jako o pomocníkovi při eliminaci nepoctivých daňových subjektů. Nicméně co může daňový subjekt dělat, pokud je na seznam nespolehlivých plátců zařazen buď v lepším případě omylem, v tom horším cíleně, ovšem bez objektivních důvodů? Jak se může plátce DPH bránit, pokud mu byl udělen status nespolehlivého plátce nezákonně?

6.6.1 Opravné prostředky proti rozhodnutí o nespolehlivosti plátce

V první řadě je třeba, aby postižený daňový subjekt využil všech možných a zákonem dostupných obranných prostředků. Plátce DPH označený správcem daně jako nespolehlivý se primárně může proti tomuto rozhodnutí bránit odvoláním, a to do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Toto odvolání má odkladný účinek.²⁵⁰ Následně Daňový řád stanovuje další procesní prostředky, na jejichž základě lze rozhodnutí správce daně přezkoumat. Kromě řádného opravného prostředku – v našem případě odvolání, jsou jimi mimořádné opravné prostředky (návrh na povolení obnovy řízení) a dozorčí prostředky (nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumání rozhodnutí).²⁵¹

Obnova řízení se na návrh příjemce rozhodnutí povoluje, případně z moci úřední nařizuje, v případě řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím správce daně, a to pokud:

- a) vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být uplatněny v řízení dříve a mohly mít podstatný vliv na výrok rozhodnutí;
- b) rozhodnutí bylo učiněno na základě padělaného dokladu, nebo dokladu obsahujícího nepravdivé údaje, případně na základě křivé výpovědi svědka, či nepravdivého znaleckého posudku;
- c) rozhodnutí bylo dosaženo trestným činem;

²⁵⁰ Více viz podkapitola 6.2.2. této práce - Rozhodnutí o nespolehlivosti plátce.

²⁵¹ Srovnej § 108 DŘ.

- d) rozhodnutí záviselo na posouzení předběžné otázky, o které bylo dodatečně rozhodnuto jinak způsobem, který má vliv na napadané rozhodnutí.

Návrh na povolení obnovy řízení se podává u správce daně, který o věci rozhodl v prvním stupni, a to do 6 měsíců ode dne, kdy se navrhovatel o důvodech obnovy dozvěděl. Obnovené řízení provede prvostupňový správce daně a novým rozhodnutím zruší původní rozhodnutí.²⁵²

Přezkumné řízení nařizuje správce daně z moci úřední, a to v případě, že po předběžném posouzení věci dojde k závěru, že předmětné rozhodnutí bylo vydáno v rozporu s právními předpisy. Přezkumné řízení nařídí správce daně nejbližší nadřízený správci daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni. Samotné přezkumné řízení pak provede právě ten správce daně, který vydal rozhodnutí v posledním stupni. Správce daně v přezkumném řízení může původní rozhodnutí změnit nebo zrušit, případně řízení zastaví.²⁵³

V neposlední řadě se plátce daně může domáhat zrušení, či změny napadeného rozhodnutí ve správním soudnictví. Proti rozhodnutí vydaném v rámci přezkumného řízení ve správním soudnictví nelze uplatnit opravné prostředky.²⁵⁴

6.6.2 Odpovědnost za škodu způsobenou nesprávným označením subjektu jako nespolehlivého plátce

Pokud plátce daně označený za nespolehlivého vyčerpá všechny zákonem dostupné opravné prostředky pro zvrácení rozhodnutí správce daně o jeho nespolehlivosti, má možnost domáhat se náhrady škody či nemajetkové újmy způsobené tímto rozhodnutím, a to v zásadě jak v případě, že se mu podaří dosáhnout změny či zrušení předmětného rozhodnutí pro jeho nezákonnost, tak i v případě jeho neúspěchu.

Odpovědnost státních orgánů za škodu upravuje zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo

²⁵² Srovnej § 117 an DŘ.

²⁵³ Srovnej § 121 an DŘ.

²⁵⁴ Srovnej § 124 DŘ.

nesprávným úředním postupem.²⁵⁵ Dle tohoto zákona odpovídá stát za škodu způsobenou při výkonu státní moci, a to jak státními orgány, tak právníky a fyzickými osobami při výkonu státní správy, která jim byla svěřena zákonem (úřední osoby) a v neposlední řadě také orgány územních samosprávných celků, pokud byla škoda způsobena při výkonu státní správy.²⁵⁶ Stát v těchto případech odpovídá za škodu, která byla způsobena:

- a) rozhodnutím, jež bylo vydáno mj. ve správním řízení;
- b) nesprávným úředním postupem.²⁵⁷

6.6.2.1 Odpovědnost za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím

Pokud bylo vydáno rozhodnutí, na jehož základě vznikla škoda, mají účastníci řízení právo na náhradu škody způsobenou tímto nezákonným rozhodnutím. V našem případě tedy účastníkem řízení bude plátce daně označený za nespolehlivého plátce DPH. Dále má právo na náhradu škody i ten, s nímž nebylo jednáno jako s účastníkem řízení, ačkoliv s ním tak jednáno být mělo. Pro uplatnění nároku na náhradu škody musí být splněny dvě zákonné podmínky. Primárně nárok na uplatnění škody lze uplatnit pouze v případě, že **pravomocné rozhodnutí bylo zrušeno případně změněno pro jeho nezákonnost** příslušným orgánem. Zde je zcela namístě doplnit, že i následné řízení o nezákonnosti příslušného rozhodnutí musí být uvedeno do pravomocného konce. Podstatné je také srovnání výsledku vyplývajícího pro poškozeného účastníka řízení ze zrušeného nezákonného rozhodnutí s výsledkem, kterým skončilo řízení po zrušení nezákonného rozhodnutí. Dle odborné literatury nelze totiž posoudit, zda nezákonnost rozhodnutí vedla ke škodě tvrzené poškozeným účastníkem řízení, dokud toto následné řízení nebylo pravomocně skončeno. Ještě dále šla judikatura Nejvyššího soudu, která stanovila, že „*nebylo-li pravomocně skončeno řízení následující po zrušení pravomocného rozhodnutí pro nezákonnost, nelze jej považovat za nezákonné.*“^{258, 259}

²⁵⁵ Celý název zákona zní zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti.

²⁵⁶ Srovnej § 3 Zákona o odpovědnosti za škodu.

²⁵⁷ Srovnej § 5 Zákona o odpovědnosti za škodu.

²⁵⁸ Česko. Nejvyšší soud. Rozsudek ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 25 Cdo 593/2003.

²⁵⁹ VOJTEK, Petr. *Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci*. 3. vydání. Nakladatelství C. H. Beck, 2012, § 8. ISBN 978-80-7400-427-8.

Dále, jak bylo naznačeno v úvodu této části, **postižený plátce DPH (navrhovatel) musí před uplatněním nároku na náhradu škody využít veškeré zákonem stanovené opravné prostředky**. Tato podmínka může být změkčena, pokud se bude jednat o případy zvláštního zřetele hodné. Tyto případy ovšem Zákon o náhradě škody nijak blíže nedefinuje ani neposkytuje vodítko, v čem mohou být spatřovány. Jak uvádí Vojtek ve svém komentáři k zmíněnému zákonu, je ponecháno na soudu, aby se v každém konkrétním případě zabýval otázkou těchto případů a dovodil, zda objektivně existují takové okolnosti, pro které nešlo na navrhovateli požadovat, aby opravné prostředky podával. Typicky se bude jednat o složitou finanční situaci účastníka řízení, špatný zdravotní stav, apod.^{260, 261}

6.6.2.2 Odpovědnost za škodu způsobenou nesprávným úředním postupem

Oproti tomu při uplatnění náhrady škody v rámci ustanovení o nesprávném úředním postupu nemusí dojít k pravomocnému uznání předmětného rozhodnutí za nezákonné. Náhradu škody tedy může uplatnit ten, jemuž byla nesprávným úředním postupem způsobena škoda. Navíc dle dikce zákona není ani významné, zda škoda byla způsobena účastníkovi řízení, náhradu škody může žádat kdokoliv, přičemž podstatný je pouze vznik škody a příčinná souvislost s daným nesprávným úředním postupem.²⁶² Nesprávný úřední postup není zákonem nijak obecně vymezen, je tedy nutné opřít se o judikaturu a odbornou literaturu. Obecně lze za nesprávnou považovat jakoukoliv činnost spojenou s výkonem pravomocí státního orgánu, dojde-li při ní nebo v jejím důsledku k porušení pravidel předepsaných právními normami pro jeho počínání nebo k porušení pořádku určeného povahou a funkcí postupu. Aby šlo o postup „úřední“, musí tak postupovat osoby, které plní úkoly státního orgánu a tento postup musí sloužit k výkonu státní moci. Dále není možné tento postup vztáhnout na úkony, které vedly k vydání rozhodnutí, bude se tedy jednat o jakoukoliv jinou činnost, než je činnost rozhodovací. Dle § 13 odst. 1 Zákona o odpovědnosti za škodu se za nesprávný úřední postup považuje také porušení povinnosti učinit úkon či vydat rozhodnutí v zákonem

²⁶⁰ Tamtéž.

²⁶¹ Srovnej § 7 an Zákona o odpovědnosti za škodu.

²⁶² VOJTEK, Petr. *Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci*. 3.vydání. Nakladatelství C. H. Beck, 2012, § 8. ISBN 978-80-7400-427-8.

stanovené lhůtě. Pokud taková lhůta stanovená není, je za porušení nutné považovat nevydání rozhodnutí ve lhůtě přiměřené.²⁶³

Podstatnou otázkou v tomto případě je také stanovení příčinné souvislosti mezi nesprávným úředním postupem a následně vzniklou škodou, která musí být zcela zjevná. Náhrady škody se nelze domáhat, pokud sice nesprávný úřední postup ke škodě navrhovatele přispěl, ovšem nepřímo či zprostředkovaně.²⁶⁴

Dále je nutné stanovit, co vlastně může poškozený účastník řízení na státu uplatňovat, a to jak v případě napadnutí nezákonného rozhodnutí, tak ve věci nesprávného úředního postupu. Předně je to tedy náhrada škody, a to včetně ušlého zisku a náklady řízení, které poškozený účastník účelně vynaložil na zrušení nebo změnu nezákonného rozhodnutí, případně na nápravu nesprávného úředního postupu.

Kromě škody ale může účastník řízení uplatňovat přiměřené zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu a to bez ohledu na to, zda byla předmětným nezákonným rozhodnutím, nebo nesprávným úředním postupem způsobena škoda. Toto zadostiučinění se primárně poskytne v penězích, pokud není možné nemajetkovou újmu nahradit jinak a prosté konstatování porušení práva se nejeví jako dostačující. V případě, kdy nemajetková újma vznikla nesprávným úředním postupem, je nutné při rozhodování o poskytnutí nemajetkové újmy přihlédnout k celkové délce a složitosti řízení, k jednání poškozeného účastníka a k významu, který pro něj řízení má a v neposlední řadě také k postupu orgánů veřejné moci v průběhu řízení.²⁶⁵ V případě nemajetkové újmy je též nutné zodpovědět si otázku, zda má k jejímu uplatnění právo i právnická osoba, jelikož se výrok o nespolehlivosti plátce DPH týká z velké většiny obchodních korporací je zde tedy i předpoklad, že případné nemajetkové újmy by se mohla domáhat i právnická osoba. Tuto otázku zodpověděl Nejvyšší soud ve svém sjednocujícím stanovisku Cpjn 206/2010, kde stanovil, že nejen že nárok na náhradu

²⁶³ Tamtéž.

²⁶⁴ Tamtéž.

²⁶⁵ Srovnej § 26 an. Zákona o odpovědnosti za škodu.

nemajetkové újmy má i právnická osoba, ale navíc tato náhrada nemá být zpravidla nižší než u fyzické osoby.²⁶⁶

Poškozený účastník řízení musí nejdříve svůj nárok na náhradu škody či nemajetkové újmy uplatnit u státu, jehož jménem v těchto věcech jednají ministerstva a ústřední správní úřady. V případě problematiky vztahující se ke správě daní bude pasivně legitimovaným orgánem Ministerstvo financí.²⁶⁷ Příslušné ministerstvo má poté lhůtu 6 měsíců na vyřízení návrhu, ve kterých může požadovanou škodu či újmu nahradit. Pokud nebyl nárok navrhovatele plně uspokojen, může se ten domáhat svého nároku u soudu. Příslušným soudem pro spory ze Zákona o odpovědnosti za škodu je Obvodní soud pro Prahu 2.

Nárok na náhradu škody je nutné uplatnit do 3 let od doby, kdy se poškozený účastník dozvěděl o škodě samotné a také o subjektu, který za škodu odpovídá, nejpozději se tento nárok promlčí za 10 let ode dne, kdy bylo účastníkovi doručeno nezákonné rozhodnutí. Nárok na náhradu nemajetkové újmy se poté promlčí v subjektivní lhůtě 6 měsíců, objektivní lhůta je stejná jako v případě náhrady škody, tedy 10 let ovšem od doby, kdy nastala první skutečnost, se kterou je vznik nemajetkové újmy spojen.²⁶⁸

Z praktického hlediska by se tedy postižený plátce DPH, ať už osoba fyzická, či právnická měl po vydání rozhodnutí o jeho nespolehlivosti pokusit proti tomuto rozhodnutí bránit zákonnými opravnými prostředky. Po jejich vyčerpání a v případě dosažení zrušení či změny rozhodnutí pro jeho nezákonnost se obrátit na Ministerstvo financí s návrhem na poskytnutí náhrady škody. V případě nedosažení zrušení rozhodnutí poté daňovému subjektu zbývá možnost požadovat náhradu nemateriální újmy způsobenou nesprávným úředním postupem, tedy příkladně náhradu za psychickou zátěž způsobenou nepřiměřenou délkou řízení, apod. Ministerstvo financí může do 6 měsíců od obdržení návrhu postiženému plátcí DPH vyhovět, a to i pouze částečně. Pokud navrhovatel nebude uspokojen plně, může se s žalobou obrátit na

²⁶⁶ Česko. Nejvyšší soud. Stanovisko ze dne 13.04.2011, sp.zn.: Cpjn 206/2010.

²⁶⁷ Srovnej § 6 Zákona o odpovědnosti za škodu.

²⁶⁸ Tamtéž.

Obvodní soud pro Prahu 2. U žaloby na nemajetkovou újmu je pak třeba brát ohled na poměrně krátkou subjektivní promlčecí lhůtu – 6 měsíců. Zde je třeba případné žalobce upozornit, že soud má možnost v případě přiznání nemajetkové újmy také žalobě vyhovět tím, že pouze konstatuje porušení práva. Z vlastní praxe, netýkající se ovšem odškodnění nespolehlivých plátců DPH, ale vztahující se k právnickým osobám jako účastníkům nepřiměřeně dlouhých konkurzních a insolvenčních řízení, si dovolím poznamenat, že tento postup je soudy volen poměrně často s odůvodněním, že určitá míra podnikatelského rizika je v určitých oblastech zcela běžná a právnická osoba poté nemůže požadovat nemajetkovou újmu za negativní projev tohoto rizika. Dále soudy argumentují např. množstvím žalob na náhradu nemajetkové újmy a v případě podání více žalob jedním subjektem se soudům jeví konstatování porušení práva jako dostatečné zadostiučinění.²⁶⁹ Zde je nutné uvést, že stejně tak, jak citlivě je třeba přistupovat ke každému konkrétnímu případu z hlediska vydání rozhodnutí o nespolehlivosti plátce, je i zde nutno zkoumat veškeré aspekty případného porušení práva ze strany správce daně a nepaušalizovat případné žaloby o náhradu škody či nemajetkové újmy pouze z toho důvodu, že žalobu podává obchodní korporace - podnikatel.

²⁶⁹ Např. Česko. Obvodní soud pro Prahu 2. Rozsudek ze dne 30.09.2014, č.j.: 12 C 132/2013-64.

6.7 Aktuální dění - Institut nespolehlivé osoby

Nejaktuálnější novinkou v oblasti zajištění DPH jsou úvahy o zavedení nového institutu tzv. nespolehlivé osoby novelou Zákona o dani z přidané hodnoty, která by měla nabýt účinnosti 01.01.2017. Dle důvodové zprávy k předkládané novele ZDPH by tento institut měl mít především dva účely. Za prvé je to posílení již existujícího institutu nespolehlivého plátce. Dle zákonodárce se objevily případy, kdy nespolehlivý plátcí nečekali na zrušení uděleného statusu rozhodnutím správce daně, ale zcela účelově zrušili svou registraci k dani a poté se ihned znovu zaregistrovali. Tuto praxi údajně nelze podchytit samotnou aplikační a metodickou praxí správce daně, ani zpřísněním současného institutu nespolehlivého plátce. Řešením se tedy dle zákonodárce jeví zavedení institutu zcela nového. Jako druhý cíl je vyjádřena možnost označit statutem nespolehlivosti i jiné osoby, než jsou plátcí DPH, pokud vykazují srovnatelné společensky škodlivé jednání tak, aby v momentě vzniku plátcovství již měli označení nespolehlivého plátce.²⁷⁰

Předmětná novela také nově upraví samotný institut nespolehlivého plátce. Dotčená a nově vložená ustanovení by v případě účinnosti novely měla znít takto:

§ 106a

Nespolehlivý plátc

(1) Poruší-li plátc závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tento plátc je nespolehlivým plátcem.

(2) Odvolání proti rozhodnutí podle odstavce 1 lze podat do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí a má odkladný účinek.

(3) Z důvodů hodných zvláštního zřetele může správce daně odkladný účinek vyloučit.

²⁷⁰ Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNA7FHBXX7>

(4) Stane-li se nespolehlivá osoba plátcem, stává se současně nespolehlivým plátcem. Stane-li se nespolehlivá osoba nebo nespolehlivý plátcce členem skupiny, stává se současně tato skupina nespolehlivým plátcem.

(5) Dojde-li ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, který je skupinou, stávají se členové této skupiny nespolehlivými plátcí dnem následujícím po dni, kdy tato skupina přestala být plátcem.

§ 106aa

Nespolehlivá osoba

(1) Poruší-li osoba, která není plátcem, závažným způsobem své povinnosti vztahující se ke správě daně, správce daně rozhodne, že tato osoba je nespolehlivou osobou.

(2) Odvolání proti rozhodnutí podle odstavce 1 lze podat do 15 dnů ode dne doručení rozhodnutí a má odkladný účinek.

(3) Z důvodů hodných zvláštního zřetele může správce daně odkladný účinek vyloučit.

(4) Dojde-li ke zrušení registrace nespolehlivého plátce, stává se tato osoba nespolehlivou osobou okamžikem, kdy přestane být plátcem.

§ 106ab

Společná ustanovení pro nespolehlivého plátce a nespolehlivou osobu

(1) Nespolehlivý plátcce nebo nespolehlivá osoba mohou požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že nejsou nespolehlivými; žádost mohou podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne nabytí právní moci rozhodnutí,

- a) že jsou nespolehlivými,
- b) kterým správce daně zamítl žádost o vydání rozhodnutí, že nejsou nespolehlivými, nebo
- c) že je skupina, jejíž byli členové, nespolehlivým plátcem.

(2) Nespolehlivý plátcce, který je skupinou, může požádat správce daně o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem; žádost může podat nejdříve po uplynutí 1 roku ode dne, kdy

- a) se stal nespolehlivým plátcem, nebo
- b) nabylo právní moci rozhodnutí, kterým správce daně zamítl žádost o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem.

(3) Správce daně na žádost nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby rozhodne, že nejsou nespolehlivými, pokud po dobu 1 roku závažným způsobem neporušují své povinnosti vztahující se ke správě daně.

(4) Správce daně zveřejní způsobem umožňujícím dálkový přístup skutečnost, že daná osoba je nespolehlivým plátcem nebo nespolehlivou osobou.²⁷¹

Dosavadní **odstavce 4 a 5 v ustanovení § 106a ZDPH** týkající se možnosti zbavení se statusu nespolehlivého plátce, stejně jako **odstavec 6** stejného ustanovení se přesunou do společných ustanovení týkajících se jak nespolehlivého plátce, tak nespolehlivé osoby (nový § 106ab). Nově navrhované znění odstavce 4 § 106a je součástí zamýšlené obrany proti účelovým rušením registrací nespolehlivých plátců a jejich opakované registrace. Toto ustanovení ex lege stanoví, že status nespolehlivosti je automaticky přenositelný z nespolehlivé osoby na nespolehlivého plátce. Tedy jakmile se nespolehlivá osoba stane plátcem, stane se automaticky nespolehlivým plátcem. Kruh se poté pomyslně uzavře díky navrhovanému § 106aa odst. 4, který předvídá, že v případě zrušení registrace nespolehlivého plátce, se tento automaticky stane po zániku plátcovství nespolehlivou osobou. Dále je odstavec 4 v ustanovení § 106a ZDPH doplněn o úpravu týkající se skupiny. Plátcí se nebudou moci cíleně zbavit nespolehlivosti tím, že by se stali členy skupiny, a tudíž přestali být plátcí. Obdobně toto ustanovení platí i pro nespolehlivé osoby. Okamžikem přistoupení nespolehlivého plátce nebo nespolehlivé osoby do skupiny bude ze zákona tato skupina označena jako nespolehlivý plátcce. Na úpravu skupiny navazuje i následující odstavec 5. Podle tohoto

²⁷¹ Tamtéž.

nového ustanovení se nespolehlivými plátcí stanou i všichni členové skupiny, která byla nespolehlivým plátcem.²⁷²

Samotný institut nespolehlivé osoby je pak upraven v § 106aa. Navrhovaná úprava počítá se dvěma situacemi, kdy se může osoba stát nespolehlivou osobou. Předně půjde o rozhodnutí správce daně, k jehož vydání budou muset být naplněny obdobné podmínky jako u vydání rozhodnutí o nespolehlivém plátcí. Zákonodárce zde v důvodové zprávě uvádí, že způsob konkretizace obratu „porušení povinností vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty“ bude opět ponechán na aplikační praxi a metodické činnosti správce daně. Druhým způsobem bude vznik „nespolehlivosti“ ex lege, tedy bez vydání konstitutivního rozhodnutí správce daně. Kdo se tedy bude moci stát nespolehlivou osobou? Bude to jakákoliv fyzická, nebo právnická osoba, která není plátcem a závažným způsobem poruší své povinnosti vztahující se ke správě daně z přidané hodnoty, přičemž tyto povinnosti nemusí vyplývat pouze ze Zákona o DPH, ale také z Daňového řádu. O takové osobě správce daně rozhodne, že je nespolehlivou. Důvodová zpráva k novele ZDPH se snaží tuto vágní definici opět ohraničit tím, že stanovuje, že porušení povinností by mělo být takové intenzity, aby došlo k ohrožení veřejného zájmu na řádném výběru daně. Jako příklad Důvodová zpráva k novele ZDPH uvádí stav, kdy osoba byla pravomocně odsouzena za spáchání trestného činu krácení daně, poplatku a podobné povinné platby nebo kdy by byl u takové osoby vydán zajišťovací příkaz, který by neuhradila. Rovněž za takovou situaci bude považováno jednání, kdy bude taková osoba vyhotovovat daňové doklady, včetně toho, že na nich vyčíslí daň, či poruší registrační povinnosti s cílem vyhnout se přiznání daně. Zákonodárce také uklidňuje, že tento institut by správcem daně neměl být využíván vůči osobám, které se dopustily neúmyslného pochybení a nestihly svá pochybení včas napravit, ale jinak plní své základní daňové povinnosti řádně. Správce daně by měl vždy posoudit jednání daného subjektu s ohledem na objektivní okolnosti a také na zkušenosti s konkrétním plátcem. Stejně jako u nespolehlivého plátce, i osoba označená rozhodnutím správce daně jako nespolehlivá se může proti tomuto rozhodnutí odvolat ve lhůtě 15 dní, odvolání má odkladný účinek, který nemusí být z důvodů zvláštního

²⁷² Tamtéž.

zřetele hodných správcem daně přiznán. Poslední odstavec předmětného ustanovení byl rozebrán výše, jedná se o vznik nespolehlivosti osoby ze zákona.²⁷³

Úprava obsažená v dosavadních odstavcích 4 a 5 § 106a ZDPH je dle předmětné novely přesunuta do nového **§ 106ab** a je rozšířena také na nespolehlivou osobu. Odstavec 1 upravuje postup, jak se zbavit označení nespolehlivý plátce či nespolehlivá osoba. Tento postup je v zásadě stejný, jako v případě aktuální platné úpravy nespolehlivého plátce. Řízení se zahajuje na žádost nespolehlivého subjektu, správce daně nebude ex offio zkoumat, zda již došlo k pominutí důvodů k přidělení statusu o nespolehlivosti. Navrhované ustanovení ponechává jako podmínku 1 roční lhůtu od právní moci rozhodnutí, kterým byl žadatel označen jako nespolehlivý, kterým správce daně zamítl předchozí žádost, nebo právní moci rozhodnutí, že skupina je nespolehlivým plátcem. Žádost podaná před vypršením této doby nebude správcem daně vůbec meritorně posuzována. Zároveň dochází k doplnění předchozí úpravy o zmírnění nežádoucích účinků nespolehlivosti a nastavuje tak zdánlivě přívětivější podmínky pro zbavení se statusu nespolehlivosti. Ustanovení je koncipováno tak, že sčítá čas, po který byla daná osoba nespolehlivou osobou a nespolehlivým plátcem. Obdobná započitatelnost platí i v případě skupiny a člena skupiny. Nadále ovšem platí podmínka, že pokud bude žádost o vydání rozhodnutí o zrušení statusu nespolehlivosti správcem daně zamítnuta, novou žádost může nespolehlivý subjekt podat až po 1 roce od právní moci zamítavého rozhodnutí. Odstavec 2 předmětného ustanovení poté upravuje podmínky pro podání žádosti o zrušení nespolehlivosti skupinou označenou za nespolehlivého plátce, nebo nespolehlivou osobu. Podat žádost o vydání rozhodnutí, že není nespolehlivým plátcem, bude moci skupina až po uplynutí 1 roku ode dne, kdy se tato skupina stala nespolehlivým plátcem. Podle nově navrhovaného odstavce 3 poté správce daně rozhodne, že plátce nebo osoba nejsou nespolehliví, pokud plátce či daná osoba po dobu 1 roku neporuší své povinnosti vztahující se ke správě daně. Odstavec 4 poté doplňuje zveřejňování informací o nespolehlivosti osob ze strany správce daně. Oproti původnímu ustanovení je ale odebráno explicitní vyjádření, že správce daně zveřejní i to, že osoba není nespolehlivá, má tedy povinnosti pouze zveřejnit, že osoba či plátce nespolehlivými jsou. Implicitně tak dle zákonodárce bude zřejmé, že všechny

²⁷³ Tamtéž.

ostatní osoby, které nejsou označeny jako nespolehlivé, jsou spolehlivými plátcí či osobami. Lze jen doufat, že tato vynechaná věta nepovede k situacím, kdy bude docházet k prodlení s vymazáním statusu o nespolehlivosti určité osoby nebo plátce, jelikož prakticky povinnost zveřejnit, že daná osoba či plátce nejsou nespolehlivými už nebude dle této novely zákonem zakotvena. Jistě nemusím dodávat, že zavedení nového institutu nespolehlivé osoby je rovněž provázáno s ručením za neodvedenou DPH právě touto nespolehlivou osobou.²⁷⁴

Pokud jsem v úvodu této části vyjadřovala nesouhlas s dle mého názoru nedostatečným zákonným vymezením institut nespolehlivého plátce a zároveň obavu z možného zneužití tohoto institut ve formě nepřiměřeného posouvání jeho interpretace, pak moje obavy u nespolehlivé osoby platí rovněž.²⁷⁵ Uznávám, že tento institut nepřináší žádnou další administrativní zátěž oproti institutu nespolehlivého plátce. Na kontrolu svých obchodních partnerů si podnikatelé již museli zvyknout, stávající zveřejňovací portál bude pouze pozměněn, či doplněn o nové „políčko“. Rozumím i snaze zákonodárce eliminovat účelové rušení registrací nespolehlivých plátců, nicméně se domnívám, že tento krok lze ošetřit ustanovením, které by za nespolehlivého plátce označilo osobu, která jako nespolehlivý plátce zruší svou registraci. Zavedení nového institutu se mi nejvíce jeví jako neefektivní, ani hospodárné. Navíc zákonodárce tak dle mého názoru dále rozšiřuje prostor pro možnou šikanu daňových subjektů ze strany správce daně, která by mohla být v extrémních případech použita k nekalému konkurenčnímu boji. To, že novela počítá s možností označení prakticky každé osoby, která má co dočinění s DPH za potenciálně nespolehlivou, mi připadne neadekvátní. Důvodové zprávy i výkladové informace GŘ sice mohou stále dokola opakovat, že by tyto paragrafy měly být použity pouze v případech, kdy dojde k závažnému porušení povinností vůči správci daně a v zájmu ochrany veřejného pořádku, ale já se domnívám, že pod tuto definici lze v případě potřeby schovat velké množství případů, jelikož zákon prakticky žádné limity správci daně v těchto konkrétních ustanoveních nedává. Lze tedy pouze spoléhat na obecné zásady Daňového řádu, jakými jsou například zásada

²⁷⁴ Tamtéž.

²⁷⁵ K tomuto tématu např. SINECKÝ, Filip. Institut nespolehlivých osob od roku 2017. Dostupné na: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/institut-nespolehlivych-osob-od-roku-2017/>.

rovnosti, zásada zákazu zneužití pravomoci a správního uvážení, zásada vstřícnosti a slušnosti a doufat, že k výše nastíněným situacím nedorazí.

7. Závěr

Záměrem této práce bylo detailně prozkoumat a zhodnotit institut nespolehlivého plátce DPH, jako jeden z daňových zajišťovacích institutů. Aby k tomuto prozkoumání, a především pak zhodnocení, mohlo dojít, bylo nutné nejprve zpřehlednit soustavu zajišťovacích institutů, které český právní řád zná. Tento úkol jsem se pokusila splnit v první části práce, která po krátkém úvodu přešla k obecnému vymezení daní a daňového systému v České republice. Zde bylo nutné podrobněji rozebrat daň z přidané hodnoty, jelikož stěžejní problematikou této práce je institut zajišťující právě DPH. K úplnosti obecného výkladu o zajišťovacích daňových institutech bylo také nezbytné rozebrat problematiku daňové exekuce. Pojednáním o procesu daňové exekuce byla dle mého názoru vyčerpána obecná a vstupní materie této práce. Ráda bych v těchto místech shrnula, že zkoumáním vývoje zajištění daní v ČR jsem došla k závěru, že nahrazením Zákona o správě daní a poplatků Daňovým řádem byla řada zajišťovacích institutů – a především proces daňové exekuce – upřesněna a stabilizována tak, aby proces zajištění a vymáhání daní vedl k větší právní jistotě, jak na straně daňového subjektu (případně dlužníka), tak na straně správce daně. Ráda bych předeslala, že zajišťovací instituty popsané v první části této práce, tedy zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň, zástavní právo, ručení a zálohy na daň, se mi jeví jako zcela dostatečný způsob, jak neuhrazenou daň na daňových dlužnících vymoci. I proto jsem zvolila poněkud obšírnější začátek této práce a zajištění daní jsem popsala zevrubněji, jelikož mým cílem je, aby si čtenář uvědomil, kolik zákonných možností a jak silné procesní postavení stát vůči daňovým dlužníkům má.

Hlavním motivem pro napsání této práce pro autorku bylo zavedení institutu nespolehlivého plátce daně z přidané hodnoty do českého právního řádu. Autorka sledovala vývoj tohoto institutu od samého počátku jeho vzniku, kdy ho provázely bouřlivé diskuze a emotivní časopisecké články s neméně emotivními nadpisy. Po více než tříletém fungování tohoto institutu si trůfám říci, že o něm nevíme o mnoho více, než na jeho začátku. Odborných článků mnoho není, stejně tak komentáře se v rámci svého výkladu drží Důvodové zprávy k novele Zákona o dani z přidané hodnoty, která institut do právního řádu zavedla, případně vykládají informace Generálního finančního

ředitelství týkající se tohoto tématu. Po prozkoumání veškerých dostupných pramenů, vyslechnutí jak argumentů obhajujících tento institut, tak argumentů negativních, se autorka musí přiklonit k názoru, že tento institut měl být zaveden do českého právního řádu minimálně v modifikované verzi, případně nezaveden vůbec. Správce daně má k dispozici nespočet zajišťovacích institutů, ať už se jedná o velmi přísně legislativně zakotvený zajišťovací příkaz či zástavní právo, a zároveň nelze odhlédnout od jeho silného postavení v rámci daňové exekuce.

Nelze se tedy zbavit dojmu, že stát nepřiměřeně přenáší své povinnosti na daňové subjekty. Za institutem ručení za nespolehlivého plátce vidím snahu o získání dalšího případné zdroje uhrazení daňových pohledávek neukázněného plátce daně. Nicméně přenést toto břemeno na ostatní daňové subjekty je dle mého názoru neobhajitelné. Jako nedostatečné se jeví i prohlášení Generálního finančního ředitelství, které ubezpečuje, že podnikatele rozhodně nevyzývá k ukončení obchodování s nespolehlivými plátcí a doporučuje využít institutu preventivního uhrazení daně dle Daňového řádu. Jistě, dá se argumentovat tím směrem, že smluvně lze tuto problematiku mezi obchodníky jednoduše ošetřit a do výsledné ceny např. promítnout již zaplacenou daň. Já naopak v této situaci vidím nadměrné zasahování do smluvní volnosti podnikatelů. K tomuto tématu patří i úprava zveřejňování bankovních účtů, jejichž oznámení správci daně je sice povinné, nicméně jejich zveřejnění prakticky povinné není, ale přitom nesplnění této dobrovolné povinnosti s sebou opět nese následky ručení za neodvedenou daň z plnění poskytnutého na nezveřejněný bankovní účet. Jako zcela nekonceptní se mi poté jeví ručení za daň neodvedenou z plnění poskytnutého na bankovní účet vedený v zahraničí. Je pro mě záhadou, proč by si podnikatelé minimálně v rámci Evropské unie nemohli smluvně sjednat jakýkoliv bankovní účet pro jejich platby. Evropské daňové právo je poměrně detailně harmonizované, existuje množství institucí a orgánů pro podporu této spolupráce, lze provádět současné a vzájemné daňové kontroly a já tedy věřím, že uvolněnější režim by v porovnání s možnými daňovými úniky přinesl mnohem větší zisk a užitek.

Jako největší slabinu institutu nespolehlivého plátce vidím jeho nedostatečné zákonné zakotvení. Příslušná ustanovení Zákona o dani z přidané hodnoty nedostatečně

definují podmínky, za kterých se plátce DPH může stát nespolehlivým a dodefinování tohoto pojmu zákonodárce přenechává Generálnímu finančnímu ředitelství a jeho výkladovým stanoviskům. Pokud už by tedy měl institut nespolehlivého plátce v českém právním řádu fungovat, bylo by především třeba blíže ho zákonně definovat a přesně je vymezit. Zároveň se v nejbližší budoucnosti bude muset Česká republika vypořádat s podanou stížností k Evropské komisi na potencionální porušení evropského práva právě mj. z důvodu zavedení institutu nespolehlivého plátce. Jistě bude dále zajímavé tento spor sledovat.

Moje obavy jsou nově podporovány snahou o zavedení nového institutu nespolehlivé osoby. Nejen, že se institut nespolehlivého plátce touto zamýšlenou novelou blíže nedefinuje, jak by dle mého názoru bylo třeba, ale navíc se zavede ještě obecnější institut dopadající na větší okruh lidí, kteří ani nemusí být plátcí DPH. Dle mého názoru se jedná o plíživé snahy státu zasahovat do podnikatelských aktivit a intenzivněji je kontrolovat.

Pevně věřím, že k výše nastíněným negativním dopadům institutu nespolehlivého plátce nedojde a že budoucí legislativní praxe se ponese spíše v duchu zjednodušování a zpřehlednění situace, než v zavádění dalších daňových zajišťovacích institutů.

8. Seznam použitých zkratek

- ČR – Česká republika
- DIČ – daňové identifikační číslo
- DPFO – daň z příjmů fyzických osob
- DPH – daň z přidané hodnoty
- DPPO – daň z příjmů právnických osob
- DŘ, Daňový řád - zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád
- Důvodová zpráva k DŘ - Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Praha, 19.11.2008
- Důvodová zpráva k novele ZDPH - Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNA7FHBXX7>
- Důvodová zpráva k ZDPH - Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012, kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Praha, 26.06.2012
- EU – Evropská unie
- GFŘ – Generální finanční ředitelství
- Informace GFŘ - Finanční správa. Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátce) a související ustanovení ze dne 04.01.2013, č.j.: 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, č.j. 55 366/13/7001-21002-012287 a Dodatku č. 2, č.j. 38 461/14/7001-21002-012287
- NSS – Nejvyšší správní soud ČR
- OSŘ, Občanský soudní řád – zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád
- OZ, Občanský zákoník – zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- SŘS, Soudní řád správní – zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní
- Upozornění GFŘ - Finanční správa. Upozornění GFŘ k registračnímu údaji skutečné sídlo ze dne 06. 02. 2015, č.j.: 5636/15-7100-20116-012287
- ZDP, Zákon o daních z příjmů – zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů

- ZDPH, Zákon o dani z přidané hodnoty – zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- ZOK, Zákon o obchodních korporacích – zákon č. 92/2012 Sb., o obchodních korporacích
- ZSDP, Zákon o správě daní a poplatků – zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- Zákon o odpovědnosti za škodu - zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti

9. Seznam použité literatury

Monografie, komentáře

- BAKEŠ, Milan, Marie KARFÍKOVÁ, Petr KOTÁB, Hana MARKOVÁ, Radim BOHÁČ, Petr NOVOTNÝ, Michal KOHAJDA a Pavlína VONDRÁČKOVÁ. *Finanční právo*. 6. upr. vyd. Praha: C. H. Beck, 2012. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7400-440-7
- *Daňový řád: komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7357-564-9
- DRÁBOVÁ, Milena. *Zákon o dani z přidané hodnoty: komentář*. 6., aktualizované vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2015. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-740-9
- EBRILL, Liam P. The modern VAT [online]. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 2001 [cit. 2016-07-04]. Dostupné z: <http://site.ebrary.com/lib/cuni/Doc?id=10300198>
- GRŮŇ, Ľubomír. *Finanční právo a jeho instituty*. 3. aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Linde, 2009. Vysokoškolské právnícké učebnice. ISBN 978-80-7201-745-4
- HENDRYCH, Dušan, Taisia ČEBIŠOVÁ, Martin KOPECKÝ, Vladimír MIKULE, Richard POMAHAČ, Helena PRÁŠKOVÁ, Josef STAŠA a Vladimír VOPÁLKA. *Správní právo: obecná část*. 8. vyd. Praha: C.H. Beck, 2012. Právnícké učebnice. ISBN 978-80-7179-254-3
- LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Daňový řád: komentář*. 3. vydání 2016. Praha: C.H. Beck, 2016. Beckova edice komentované zákony. ISBN 978-80-7400-604-3.
- MATYÁŠOVÁ, Lenka. *Daňový řád s komentářem a judikaturou*. 2. aktualizované a doplněné vydání podle stavu k 1.8. 2015. Praha: Leges, 2015. ISBN 978-80-7502-081-9
- NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 4., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2014. Daňová řada. ISBN 978-80-7478-626-6

- *Občanský zákoník: komentář*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2013. Komentáře Wolters Kluwer. ISBN 978-80-7478-546-7
- RADVAN, Michal. *Daně a správa daní*. Brno: Masarykova univerzita, 2015. Učebnice Právnické fakulty MU. ISBN 978-80-210-7746-1
- VOJTEK, Petr. *Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci*. 3.vydání. Nakladatelství C. H. Beck, 2012. ISBN 978-80-7400-427-8

Články, stanoviska

- BORÁKOVÁ, Soňa. Vymáhání daní podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2011, 16(4). ISSN 1211-7293
- DVOŘÁK, Václav. Ručení v DPH. *Účetnictví*. 2013, 6. ISSN 0139-5661
- ERBSOVÁ, Hana. Ručení za daňový dluh po rekodifikaci soukromého práva. *Daně a právo v praxi*. 2014, 10. ISSN 1211-7293
- ERBSOVÁ, Hana. Zajištění daňového dluhu zástavním právem. *Daně a právo v praxi*. 2014, 6. ISSN 1211-7293
- KEAN Michael, SMITH Stephen. VAT Fraud and Evasion: What do we know, and what can be done? [online]. *IMF Working Paper*. International Monetary Fund. WP/07/31. Dostupné z: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2007/wp0731.pdf>
- KOUKAL, Pavel. Záhořová, Eva. Nespolehliví plátcí DPH, aneb „slušní ať se nebojí“? *Právní rádce*. 2013, 21(1). ISSN 1210-4817
- KRATOCHVÍL, Jaroslav. Evidence a placení daní podle daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2013, 18(4). ISSN 1211-7293
- RAMBOUSEK, Jan. *Ručení za nespolehlivého plátce* [online]. 2013 [cit. 2016-05-26]. Dostupné z: <http://www.ucetni-portal.cz/ruceni-za-nespolehliveho-platce-507-v.html>
- SINECKÝ, Filip. Institut nespolehlivých osob od roku 2017 [online]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/institut-nespolehlivych-osob-od-roku-2017/>

- SOBOTKOVÁ, Veronika. Daňová exekuce podle nového daňového řádu. *Daně a právo v praxi*. 2010, 15(11). ISSN 1211-7293
- ŠLANCAROVÁ, Radka. Seznam nespolehlivých plátců. *Daně a právo v praxi*. 2013, 18(4). ISSN 1211-7293
- TOMÁŠKOVÁ, Pavla. Skutečné sídlo vs. zapsané sídlo společnosti a podnikatele [online]. 14.10. 2015. Dostupné z: <http://www.epravo.cz/top/clanky/skutečne-sídlo-vs-zapsané-sídlo-společnosti-a-podnikatele-99059.html>
- VODNÁ, Lenka. Hospodářská komora České republiky nesouhlasí s institutem nespolehlivého plátce [online]. 2013 [cit. 2016-05-26]. Dostupné z: <http://www.komora.cz/hospodarska-komora-ceske-republiky-nesouhlasí-s-institutem-nespolehlivého-plátce.aspx>

Diplomové práce

- RAMEŠ, Robert. *Nespolehlivý plátce daně z přidané hodnoty* [online]. 2014 [cit. 2016-06-26]. Dostupné z: <https://is.cuni.cz/webapps/zzp/detail/143079>. Vedoucí práce Radim Boháč

Internetové zdroje

- ČESKÁ TELEVIZE. *Ekonomika ČT 24* [online]. Vysíláno dne 16.05.2013. Dostupné z: <http://www.ceskatelevize.cz/ct24/ekonomika/1098146-první-nespolehlivý-plátce-dph-zveřejnen-ti-spolehliví-naopak-oceneni>
- http://adisreg.mfcr.cz/cgi-bin/adis/idph/int_dp_prij.cgi?ZPRAC=FDPHI1&poc_dic=2
- <http://www.bisnode.cz/tiskove-zpravy/pocet-nespolehlivych-platcu-dph-se-blizi-4000/>

- <http://byznys.ihned.cz/c1-65243600-pocet-nespolehlivych-platcu-dph-roste-ve-ctvrtleti-stoupl-na-vice-nez-4-5-tisice>
- <https://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/SpdInternet.aspx?act=findphm>
- <http://www.daneelektronicky.cz/>
- <http://deloitte.cz/assets/pdf/certifik%C3%A1tPaskvilRoku4.pdf>
- <http://www.financnisprava.cz/cs/dane-a-pojistne/analyzy-a-statistiky/udaje-z-registru-danovych-subjektu>
- <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/dane/danova-statistika/2014/zprava-o-cinnosti-financni-spravy-cr-a-c-22059>

Právní předpisy

Všechny právní předpisy, na které odkazuje tato práce, jsou citovány ve znění platném ke dni uzavření rukopisu, není-li uvedeno jinak.

- Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, jímž se vydává celní kodex
- Nařízení Rady č. 1798/2003
- Nařízení Rady č. 2073/2004 o správní spolupráci v oblasti spotřebních daní
- Nařízení Rady č. 904/2010 o správní spolupráci a boji proti podvodům v oblasti daně z přidané hodnoty
- Směrnice č. 77/799/EEC
- Směrnice č. 79/1071/EEC z roku 1981
- Směrnice č. 2004/106/EC
- Směrnice Rady č. 2010/45/EU ze dne 13. července 2010, kterou se mění směrnice 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty, pokud jde o pravidla fakturace
- Směrnice č. 2008/55/EC
- Směrnice č. 2010/24/EU
- Směrnice č. 2011/16/EU
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

- Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád
- Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník
- Zákon č. 187/2016 Sb., o dani z hazardních her
- Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů
- Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty
- Zákon č. 92/2012 Sb., o obchodních korporacích
- Zákon č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku
- Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti
- Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků
- Zákon č. 292/2013 Sb., o zvláštních řízeních soudních
- Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní

Judikatura

- Česko. Obvodní soud pro Prahu 2. Rozsudek ze dne 30.09.2014, č.j.: 12 C 132/2013-64
- Česko. Krajský soud České Budějovice. Rozsudek ze dne 14.3.2008, č.j.: 10 Ca 212/2007-22
- Česko. Nejvyšší soud. Rozsudek ze dne 25. 5. 2004, sp. zn. 25 Cdo 593/2003
- Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 29.07.2005, č.j.: 5 Afs 12/2004-52
- Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 13.12.2006, č.j.: 3 Afs 10/2003-106
- Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 23.1.2009, č.j.: 9 Afs 13/2008-50
- Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 24.11.2009, č.j.: 9 Afs 13/2008-90

- Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 22.04.2011, č.j.: 2 Afs 88/2010-70
- Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 6.3.2014, č.j.: 1 Afs 3/2014-31
- Česko. Nejvyšší správní soud. Rozsudek ze dne 16.4.2014, č.j.: 1 As 27/2014
- Česko. Ústavní soud. Nález ze dne 29.11.2000, sp.zn. IV. ÚS 316/2000
- EU. Soudní dvůr EU. Rozsudek ze dne 11. května 2006, Federation Technological a další, C-384/04, Sb. rozh. s. I-4191

Ostatní

- Důvodová zpráva k zákonu č. 502/2012 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Praha, 26.06.2012
- Důvodová zpráva k zákonu č. 280/2009 Sb., daňový řád. Praha, 19.11.2008
- Důvodová zpráva k návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v oblasti daní. Dostupné z: <https://apps.odok.cz/veklep-detail?pid=KORNA7FHBXX7>
- *Finanční správa*. Informace GFŘ k aplikaci § 106a zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (nespolehlivý plátec) a související ustanovení ze dne 04.01.2013, č.j.: 101/13-121002-506729, ve znění Dodatku č. 1, č.j. 55 366/13/7001-21002-012287 a Dodatku č. 2, č.j. 38 461/14/7001-21002-012287
- *Finanční správa*. Informace GFŘ k institutu ručení podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění po novele zákona od 1.1.2013 ze dne 5.3.2013, č.j.: 3308/13/7001-21002-012287
- *Finanční správa*. Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 pís. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů ze dne 29.03.2013, č.j.: 14 232/13/7001-21002-012287
- *Finanční správa*. Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 pís. c) zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů ze dne 10.09.2013, č.j.: 14 540/13/7001-21002-012287

- *Finanční správa.* Informace GFŘ k ručení za nezaplacenou daň dle ustanovení § 109 odst. 2 pís. c) zákona č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů v některých specifických případech provádění platebních transakcí ze dne 23.10.2013, č.j.: 49 115/13/7001-21002-012287
- *Finanční správa.* Upozornění GFŘ k registračnímu údaji skutečné sídlo ze dne 06. 02. 2015, č.j.: 5636/15-7100-20116-012287
- Stížnost Evropské komisi na porušení evropského práva Českou republikou ze dne 19.03.2013. Stěžovatel: JUDr. Ing. Ondřej Lichnovský

10. Abstrakt / Shrnutí

Předkládaná rigorózní práce přináší přehled a analýzu aktuálních zajišťovacích institutů z oblasti daní v českém právním řádu a detailněji se věnuje institutu nespolehlivého plátce daně z přidané hodnoty. Práce je rozdělena do dvou základních částí, které se dělí na kapitoly a podkapitoly. Po krátkém úvodu je téma práce otevřeno problematikou placení a vymáhání daní, v rámci které autorka přiblíží systematiku a soustavu daní v ČR s důrazem na daň z přidané hodnoty. Významnou je následující kapitola 4 pojednávající o základních daňových zajišťovacích institutech. Představeno je zajištění úhrady na nesplatnou a dosud nestanovenou daň, zástavní právo a zálohy na daň. Detailněji se autorka věnuje institutu ručení za neodvedenou daň, především ručení odběratele za daň z přidané hodnoty. Následuje kapitola 5, ve které jsou krátce představeny základy daňové exekuce. Druhá část práce je tvořena výkladem o institutu nespolehlivého plátce DPH. Předně je popsán proces zavedení tohoto institutu do českého právního řádu a jeho zamýšlené cíle. Dále je institut detailně vymezen a jeho jednotlivé znaky podrobně rozebrány a analyzovány. Zároveň je představen proces získání statusu nespolehlivého plátce, zejména s důrazem na výkladové informace Generálního finančního ředitelství týkající se této problematiky. Navazuje část, která se snaží přinést analýzu možných dopadů jak na daňové subjekty označené jako nespolehlivé plátce, tak na jejich obchodní partnery. Do této práce je také zařazena kapitola týkající se možného rozporu s evropským právem a rozbor stížnosti podané k Evropské komisi pro možné porušení práva EU zavedením institutu nespolehlivého plátce a institutu ručení odběratele za DPH do českého právního řádu. Následuje úvaha nad možnou odpovědností státu za škodu způsobenou nesprávným označením daňového subjektu jako nespolehlivého plátce a otázka případné náhrady škody či nemajetkové újmy. Druhá část práce je uzavřena kapitolou týkající se aktuálně předkládané novely, která by měla do právního řádu ČR přinést nový institut nespolehlivé osoby. Práce je zakončena závěrem obsahujícím autorčiny úvahy a názory na probranou tematiku.

11. Abstract / Résumé

The subject of this rigorous thesis is an overview and an analysis of the current securing institutes in the field of taxation in the Czech legal order. The rigorous thesis is in detail devoted to the institute of the unreliable payer of the value added tax. This paper is divided into two basic parts, which are further divided into chapters and sub-chapters. After a brief introduction, the thesis is opened with an issue of collection and payment of taxes within which the author approaches the tax system in the Czech Republic with emphasis to the interpretation of the value added tax. The next chapter 4 deals with the basic tax securing institutes. The author introduces the ensuring of payment for immature and yet undetermined tax, the lien and the tax advances. In detail, the author presents the institute of liability for unpaid tax, primarily liability of the subscriber for the value added tax. The following chapter 5 briefly introduces the basics of the tax execution. The second part of this thesis deals with an analysis of the institute of the unreliable payer. First of all, it describes the process of introducing this concept into the Czech legal system and its intended goals. Furthermore, the basic characters of the institute are analysed in detail. At the same time, the process of obtaining the status of the unreliable payer is introduced with particular emphasis on the interpretation of the General Financial Directorate. Following part is trying to bring the analysis of potential impacts of both the unreliable payers and their business partners. The paper also includes a chapter on the possible violation of European law and the analysis of the complaint submitted to the European Commission for possible breaches of the EU law by the institute of the unreliable payer and the institute of liability of the subscriber for unpaid VAT. Following chapter deals with a possible responsibility for damage caused by the incorrect designation of a tax entity as an unreliable payer and the question of possible compensation. The second part is closed with current submitted amendment which would bring into the Czech law the new institute of an unreliable person. At the very end of the thesis, there is a brief conclusion in which the author summarizes his attitude towards the discussed topic.

12. Klíčová slova / Keywords

Klíčová slova: Daň z přidané hodnoty, nespolehlivý plátce, zajištění daní

Keywords: Value added tax, unreliable payer, securing taxes